
DIPLOMARBEIT

Autor:
Thomas Sprafke

**Die Balanced Scorecard als
Controllingsystem zur nachhaltigen
Steuerung strategischer Ziele**

DIPLOMARBEIT

Die Balanced Scorecard als Controllingsystem zur nachhaltigen Steuerung strategischer Ziele

Darstellung des Implementierungsprozesses und teilweise
Erstellung eines Balanced Scorecard-Konzeptes anhand eines
fiktiven Beispiels sowie kritische Auseinandersetzung mit dem
Modell als Controllingsystem

Autor:

Thomas Sprafke

Studiengang

Betriebswirtschaftslehre

Seminargruppe

BW06w4

Erstprüfer:

Prof. Dr. J. N. Stelling

Zweitprüfer:

Prof. Dr. V. Tolkmitt

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Ziel der Arbeit	2
1.3	Aufbau der Arbeit	3
2	Definitionen und Grundlagen	4
2.1	Der Strategiebegriff	4
2.1.1	Strategiearten	5
2.2	Controlling	6
2.2.1	Begriffsdefinition	6
2.2.2	Funktionen des Controllings	7
2.2.3	Ebenen des Controllings	8
2.2.3.1	Operatives Controlling	8
2.2.3.2	Strategisches Controlling	9
2.3	Definition Kennzahl und Kennzahlensystem	10
2.3.1	Kennzahlen	10
2.3.2	Kennzahlensysteme	11
2.3.2.1	Entwicklung von Kennzahlensystemen	11
2.3.2.2	Funktionen von Kennzahlensystemen und an sie gestellte Anforderungen	13
3	Das Modell der Balanced Scorecard	14
3.1	Definition	14
3.2	Die klassischen Perspektiven der BSC	15
3.2.1	Die Finanzperspektive	15
3.2.2	Die Kundenperspektive	16
3.2.3	Die interne Prozessperspektive	16
3.2.4	Die Lern- und Entwicklungsperspektive	17
3.3	Vereinfachungs- und Erweiterungsmöglichkeiten der Perspektiven	18
3.4	Die Verknüpfung über Ursache-Wirkungsbeziehungen	20
3.5	Verbreitung der Balanced Scorecard im deutschsprachigen Raum	21
3.6	Steuerung von Non-Profit-Organisationen	22
4	Implementierungsprozess einer Balanced Scorecard	23
4.1	Formulierung von Mission und Vision und Klärung der strategischen Voraussetzungen	24
4.2	Bestimmung strategischer Ziele und Zuordnung zu den Perspektiven	31
4.3	Entwicklung einer Strategy Map	34
4.4	Auswahl und Entwicklung geeigneter Messgrößen	40
4.5	Definition der Zielwerte	42
4.6	Entwicklung strategischer Aktionen	44
4.7	Integration des fertigen Konzepts	46
4.7.1	Kaskadierung und Roll Out des Balanced Scorecardkonzepts	46

4.7.2	Integration in das Führungssystem	48
4.7.2.1	Integration in die strategischen Planung	48
4.7.2.2	Verknüpfung der Planungsebenen	48
4.7.2.3	Verknüpfung mit dem Anreiz- und Vergütungssystem	49
4.7.2.4	Integration in das Informations- und Berichtssystem	50
4.7.2.4.1	Konzeptionelle Integration	50
4.7.2.4.2	Technische Integration in das Berichtswesen	50
4.8	Controlling bei Entwicklung und Implementierung	51
4.9	Problem- und Erfolgsfaktoren bei Implementierung und Nutzung einer Balanced Scorecard	52
4.9.1	Erfolgsfaktoren	52
4.9.2	Problemfaktoren	53
5	Die Balanced Scorecard als Controllingsystem	54
5.1	Einordnung der Balanced Scorecard in das Führungs- sowie Controllingsystem	54
5.2	Die Balanced Scorecard als Planungs-, Kontroll- und Steuerungsinstrument	56
5.2.1	Planung	56
5.2.1.1	Der strategische Planungsprozess	56
5.2.1.2	Der strategische Planungsprozess der Balanced Scorecard	57
5.2.2	Kontrolle	60
5.2.2.1	Der strategische Kontrollprozess	60
5.2.2.2	Der strategische Kontrollprozess der Balanced Scorecard	62
5.2.3	Steuerung mit der Balanced Scorecard	66
5.2.3.1	Ansätze für eventuell BSC-geeignete Budgetierungssysteme	67
5.2.3.2	Verknüpfung mit dem Risikomanagement	69
5.2.3.3	Verknüpfung mit dem Wertmanagement	71
5.2.3.4	Verknüpfung mit dem Qualitätsmanagement	72
5.2.4	Die Balanced Scorecard als Informationsinstrument	73
6	Zusammenfassung und Fazit	74
6.1	Zusammenfassende Diskussion	74
6.2	Fazit	78

Abbildungsverzeichnis

3.1	Die Balanced Scorecard (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 9.)	15
3.2	Wertekette (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 25.)	17
3.3	Perspektiven nach Friedag/Schmidt (My Balanced Scorecard, 2004, S.39.)	19
3.4	Ursache-Wirkungskette (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 29.)	20
4.1	Strategisches Feedback und Lernen (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 244.)	25
4.2	Einschätzung der strategischen Voraussetzungen nach Horváth & Partners (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.125.)	27
4.3	Das strategieprozessmodell von Horváth & Partners (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.121.)	28
4.4	7-K-Modell (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.127.)	28
4.5	SWOT-Matrix (eigenes Beispiel)	30
4.6	Ableitung strategische Ziele (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.167.)	33
4.7	Aufbaustruktur der Strategy Map (nach Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S.72.)	35
4.8	Aufbau Strategy Map: Das Werteangebot für den Kunden (Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 80.)	36
4.9	Strategy Map (Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 88.)	36
4.10	Strategy Map (eigenes Beispiel)	38
4.11	Ampeldarstellung Schwellenwerte (eigenes Beispiel)	44
4.12	Matrix zur Priorisierung strategischer Aktionen (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.228.)	45
4.13	Entscheidungskriterien Roll-Out-Methode (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.247.)	47
5.1	Teilsysteme des Führungssystems (nach Küpper [modifiziert]:Controlling, 2008, S. 30.)	55
5.2	Teilmodule des strategischen Controllingsystems (nach Günther [Baum/Coenenberg/Günther, modifiziert]:Strategisches Controlling, 2004, S. 10.)	55
5.3	Die strategie als kontinuierlicher Prozess (Double Loop-Lernen) (nach Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 243.)	58
5.4	Einordnung der BSC in den Controllingkreislauf ([modifiziert] Kombination nach: Abb. 5.3 und Abb 5.2)	58

Tabellenverzeichnis

4.1	Stärken-Schwächenprofil (eigenes Beispiel)	30
4.2	strategische Ziele (eigenes Beispiel)	34
4.3	Beispiel Wenn-Dannaussagen (eigenes Beispiel)	40
4.4	Kennzahlen zu den strategischen Zielen (eigenes Beispiel)	41
4.5	Ausschnitt Dokumentation Zielwerte (eigenes Beispiel)	43
4.6	Dokumentation Aktionen (eigenes Beispiel)	46
5.1	Daten Korrelation	63

Abkürzungsverzeichnis

BSC	Balanced Scorecard
DAX	Deutscher Aktien Index
DCF	Discounted Cash-Flow
DIN	Deutsches Institut für Normung e.V.
EFQM	European Foundation for Quality Management
EN	EG anerkannte Norm
EVA	Economic Value Added
ISO	International Standard Organisation
IT	Information Technology oder Informationstechnologie
MS-Excel	Microsoft Excel (Tabellenkalkulationsprogramm)
NPO	Non Profit-Organisation
OTD	On Time Delivery
RM	Risikomanagement
ROCE	Return On Capital Employed
ROI	Return On Investment
SWOT	Strenghts Weaknesses Opportunities Treaths (Stärken, Schwächen, Chancen, Risiken)
TQM	Total Quality Management

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Der heutige Unternehmensalltag zeichnet sich durch schnellen Wandel aufgrund von sich ständig ändernden Umweltbedingungen aus. Gesättigte Märkte, wachsende Rohstoffpreise sowie die sich rasant weiter entwickelnden Technologien steigern den Druck auf alle Unternehmen. Sie werden ge-
 5 zwungen ihre Effizienz stetig zu steigern und Innovationsprozesse einzuleiten, um sich gegenüber der Konkurrenz zu behaupten. Hinzu kommt eine ständig wachsende Komplexität, bedingt durch bspw. Unternehmenszusammenschlüsse und die Öffnung für globale Märkte. Auch kleinere Unternehmen werden durch diese Aspekte mehr und mehr beeinflusst. Lange etablierte und in der Wirt-
 10 schaft eingesetzte Techniken und Werkzeuge verlieren zunehmend an Wirksamkeit.

Kaplan/Norton beschreiben diesen Prozess als Wandel vom Industriezeitalter in das Informationszeitalter. Demnach haben viele Firmen im Industriezeitalter finanzielle Steuerungssysteme für die Allokation von Finanz- und Sachkapital entwickelt. Allerdings würden diese Steuerungssysteme den gestiegenen Anforderungen des Informationszeitalters nicht mehr genügen, da viele fundamentale
 15 Bedingungen und Umstände der Wettbewerbsbedingungen des Industriezeitalters nicht mehr vorherrschen.¹

Da die traditionellen Methoden und Instrumente aus der Unternehmensführung diesen "neuen" Anforderungen nicht mehr bzw. nicht im vollen Umfang genügen, müssen neue angepasste Methoden und Instrumente angewendet werden. Immer wichtiger ist dabei die strategische Ausrichtung von
 20 Unternehmen, da der Fokus allein auf kurzfristige Erfolgsgrößen nicht mehr ausreicht.

Basis für operativen sowie strategischen Erfolg von Unternehmen sind dabei situations- und bedarfsgerechte Informationen für interne sowie externe Anspruchsgruppen. Ein Werkzeug zur Informationsbereitstellung stellen dabei Kennzahlen und Kennzahlensysteme dar. Diese sollen interne Entscheidungs-
 25 träger dabei unterstützen, sich an die steigenden Anforderungen bzgl. Planung-, Steuerung und Kontrolle anzupassen. Weiterhin sollen mittels Kennzahlen Informationen für externe Adressaten bereitgestellt werden. Neben der Informationsbereitstellung für Fremdkapitalgeber wird es dabei zunehmend notwendig auch für andere externe Anspruchsgruppen, sogenannte Stakeholder² Infor-
 mationen bereitzustellen.

Bezüglich der Strategieorientierung weisen die bisher eingesetzten Kennzahlensysteme jedoch Defi-
 30 zite auf. Eine nachhaltige Strategieverfolgung und das Generieren und Umsetzen von Wettbewerbsvorteilen sind jedoch für das langfristige Bestehen von Unternehmensorganisationen von essentieller Bedeutung. Traditionelle Steuerungssysteme verfolgen jedoch meist eher kurzfristige und außerdem finanzielle Ziele. Ferner werden wichtige Aspekte, wie Humankapital und Know How nicht berücksichtigt, obgleich sie einen hohen Anteil am Erfolg oder Nichterfolg eines Unternehmens haben. Dies
 35 macht neue konzeptionelle Ansätze bzw. die Modifikation der klassischen Systeme notwendig.

¹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard, hrsg. v. Horváth, P., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1997, S. 2.

²Stakeholder als Summe aller Interessengruppen eines Unternehmens, bspw. Lieferanten, Angestellte, Kunden, die Öffentlichkeit, der Staat usw.

1.2 Ziel der Arbeit

Ein Konzept, welches bzgl. der Verknüpfung von Strategien mit der operativen Steuerung und dem Einbezug von nichtmonetären Aspekten in den letzten ca. 15 Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen hat, ist die Balanced Scorecard von Kaplan/Norton. Dieses Controllinginstrument soll folgend der Gegenstand dieser Arbeit sein.

Ziel dieser Arbeit ist eine umfassende Darstellung und kritische Betrachtung des Balanced Scorecard-Modells. Hierfür scheint eine fundierte Darstellung des Konzepts unerlässlich. Diese soll anhand des Implementierungsprozesses erfolgen. Hierdurch sollen die einzelnen Elemente sowie die Funktionsweise des Balanced Scorecard-Konzepts verdeutlicht werden. Für die Veranschaulichung möglicher Ergebnisse der einzelnen Entwicklungsschritte, wird ein fiktives Minimalbeispiel generiert.

Die Balanced Scorecard erhebt zudem den Anspruch eines strategischen Management- und Controllingsystems. Ziel eines solchen Systems ist somit die strategieorientierte operative Steuerung der betrieblichen Prozesse. Eine zielgerichtete Steuerung kann jedoch nur erfolgen, wenn Planergebnisse als angestrebte Zustände mittels Kontrollen überprüft werden.³ Deshalb soll das Grundkonzept in weiterer Folge als Controllinginstrument hinsichtlich Planung, Steuerung, Kontrolle dargestellt werden. Dabei sollen in weiterer Folge eventuelle Schwachstellen am Grundmodell nach Kaplan/Norton aufgedeckt und einzelne Lösungs-, Modifikationsansätze sowie Erweiterungsmöglichkeiten aufgezeigt werden.

Damit nicht nur eine theoretische Beschreibung des Balanced Scorecard-Modells erfolgt und weil in der Literatur zum Thema häufig die Erzeugung auch mit einfachen Officemitteln hingewiesen wird, wird als Ergänzung zur Arbeit versucht, das fiktive Beispiel in Teilen mittels MS-Excel zu konstruieren. Die Simulation soll dabei helfen, die Behauptung zur einfachen Erstellung mittels Officewerkzeugen zu überprüfen sowie Umsetzungsmöglichkeiten und -schwierigkeiten aufzudecken und damit die kritische Bewertung des Systems durch eigens gewonnene Erkenntnisse unterstützen. Dieses Vorgehen erlaubt zudem, Rückschlüsse auf die Komplexität der technischen Umsetzung eines BSC-Projektes und stellt einen indirekten praktischen Bezug her. Die Umsetzungsbeispiele in den beigefügten Dateien sollen interessierten Lesern und angehenden Controllern in weiterer Folge zeigen, wie einzelne Elemente einer Balanced Scorecard in MS-Excel erzeugt werden könnten. Zudem erleichtern dies den Zugang zur Thematik.

Neben einer umfassenden Darstellung des Konzeptes soll zusammenfassend also, mithilfe der Erkenntnisse aus der Simulation einer Balanced Scorecard, die Frage beantwortet werden, ob es möglich ist, wie u. a. von Kaplan/Norton behauptet, eine BSC in MS-Excel umzusetzen? Weiterhin soll die Frage beantwortet werden, ob die Balanced Scorecard den an ein strategisches Management und Controllingsystem gestellten Anforderungen bzgl. Planung, Steuerung und Kontrolle gerecht wird oder ob Defizite bestehen?

³Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling, 2. Aufl., Oldenburg, München 2005, S. 3.

1.3 Aufbau der Arbeit

Kapitel 2 dient der Definition und Beschreibung grundlegender innerhalb dieser Arbeit verwendeter Begriffe.

5 Kapitel 3 stellt den Grundaufbau einer Balanced Scorecard nach Kaplan/Norton dar und gibt einen groben Überblick über die Funktionsweise des Systems. Ferner wird in diesem Kapitel die Verbreitung des Konzepts im deutschen Sprachraum beleuchtet.

10 In Kapitel 4 erfolgt die Darstellung des Implementierungsprozess einer Balanced Scorecard. Zur Unterstützung der theoretischen Beschreibung des Entwicklungs- und Implementierungsprozesses, wird ein fiktives Minimalbeispiel generiert. Mit dessen Hilfe werden mögliche Ergebnisse der einzelnen Entwicklungsschritte einer Balanced Scorecard aufgezeigt.

15 In Kapitel 5 wird das Grundkonzept nach den Ausführungen von Kaplan/Norton als Controllingsystem kritisch beleuchtet. Hierfür wird es in erster Linie unter den Aspekten Planungs, Steuerung, Kontroll sowie Informationsversorgungsinstrument untersucht. Daneben werden jedoch ebenfalls eventuell ergänzende Kritikpunkte angesprochen. Ferner werden einzelne problemspezifische Lösungsansätze sowie Weiterentwicklungen und Modifikationen des Grundmodells aufgezeigt.

Kapitel 6 dient der Zusammenfassung der Erkenntnisse und dem Fazit.

2 Definitionen und Grundlagen

2.1 Der Strategiebegriff

Da es sich bei der Balanced Scorecard um ein strategischen Controllingsystem handelt und der Strategiebegriff mehrfach verwendet wird soll dieser folgend abgegrenzt werden.

- 5 Der ökonomische Strategiebegriff ist dabei nicht eindeutig definiert. Er wird aus den beiden altgriechischen Worten "stratos", welches "Heer" bedeutet und "agein", gleichbedeutend mit "führen" zusammengesetzt. Weiterhin wird bei der Herleitung der Begriff "Stratgeos" als Heerführer angeführt.
 1 Es handelte sich zunächst also um eine rein militärische Begrifflichkeit. Auch bzgl. des Einzuges in den wirtschaftlichen Bereich herrscht weitgehend Einigkeit. Der Strategiebegriff tauchte hier erstmals Anfang der 40er Jahre in der ökonomischen Spieltheorie nach von Neumann/Morgenstern auf,
 10 wonach eine Strategie die Planung verschiedener Spielzüge (Handlungen) bezogen auf die Handlungen anderer Spieler bezeichnet.²

Im betriebswirtschaftlichen Sinne, weisen Strategien verschiedene Merkmale auf. Kreikebaum beschreibt Strategien als:³

- 15 "(1) Ein Gesamtkonzept zur Erreichung eines Zieles oder mehrerer Ziele, das
 (2) auf längere Zeit ausgelegt ist und
 (3) aggregierte Größen beinhaltet."

Hungenberg zeigt einen Katalog von verschiedenen Strategiemerkmale auf, welche er als allgemein mit dem betriebswirtschaftlichen Strategiebegriff verknüpft sieht.

- 20 "Als strategisch gelten [demnach] solche Entscheidungen des Managements, die die grundsätzliche Richtung der Unternehmensentwicklung bestimmen oder maßgeblich beeinflussen. Da es meist nicht ganz einfach ist, die Unternehmensausrichtung zu verändern, beanspruchen strategische Festlegungen langfristige Gültigkeit. Dies bedeutet nicht, dass eine strategische Entscheidung in jedem Fall langfristig bestehen bleibt, da es durchaus möglich ist, dass eine einmal erfolgte Neuausrichtung
 25 bereits nach kurzer Zeit durch Veränderungen im Markt oder im Unternehmen obsolet wird. Es ist aber der Anspruch einer strategischen Entscheidung, unsichere Ereignisse so gut es geht zu antizipieren und einen auch unter möglicherweise veränderten Bedingungen stabilen Entwicklungspfad zu wählen..."⁴

- 30 Den meisten Ansätzen bezogen auf den ökonomischen Strategiebegriff, sind zusammenfassend die folgenden Merkmale gemein. Demnach weisen Strategien einen langfristigen Zeitbezug auf. Dieser variiert hierbei i. d. R., je nach vorliegender Quelle. Allerdings wird häufig ein strategischer Zeitbezug

¹ Vgl. bspw. *Welge, M. K. u. a.: Praxis des strategischen Managements*, hrsg. v. *Welge, M. K./Al-Laham, A./Kajüter, P.*, Gabler, Wiesbaden 2000, S. 18; *Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling*, 3. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2003, S. 1; *Hungenberg, H.: Strategisches Management in Unternehmen*, 5. Aufl., Gabler, Wiesbaden 2004, S. 4; *Kreikebaum, H.: strategische Unternehmensplanung*, 6. Auflage, Kohlhammer, Stuttgart 1997, S. 17.

² Vgl. bspw. *Welge, M. K. u. a.: Praxis des strategischen Managements* (wie Anm. 1), S. 18; *Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling* (wie Anm. 1), S. 1; *Hungenberg, H.: Strategisches Management in Unternehmen* (wie Anm. 1), S. 4; *Kreikebaum, H.: strategische Unternehmensplanung* (wie Anm. 1), S. 18.

³ im Folgenden *Kreikebaum, H.: strategische Unternehmensplanung* (wie Anm. 1), S. 19.

⁴ *Hungenberg, H.: Strategisches Management in Unternehmen* (wie Anm. 1), S. 5.

von 5 Jahren und mehr angenommen. Als allgemein kann auch anerkannt werden, dass Strategien die grundsätzliche Bewegungsrichtung des Unternehmens oder des Geschäftsbereiches festlegen und das Strategien das Ziel verfolgen, durch das Umsetzen Wettbewerbsvorteile das langfristige Bestehen des Unternehmens zu sichern.

5 2.1.1 Strategiearten

Aufgrund des nicht klar einzugrenzenden Strategiebegriffs im betriebswirtschaftlichen Sinn, finden sich in der Literatur vielfältige Strategiearten, welche in ihrer Gesamtheit nicht zu erfassen wären. Allerdings lässt sich in der Literatur häufig die Gliederung von Strategien auf Gesamtunternehmens- und Geschäftsfeldebene finden. ⁵Dabei beinhalten Unternehmensstrategien Entscheidungen über das grundsätzliche Verhalten des Unternehmens im strategischen Zeitrahmen.⁶

Einen Überblick über mögliche Strategiedifferenzierungen auf Unternehmensebene liefert Ehrmann. Hiernach beziehen sich Unternehmensstrategien u. a. auf die Bereiche:⁷

- "Leistungsprogramm
- Art und Umfang der Marktbearbeitung
- 15 • Marktstellung
- Wachstumspolitik
- Gewinnpolitik
- Grundsätzliche Einstellung:
 - zu Konkurrenten
 - 20 -zur Kooperation
 - zur Innovation und Diversifikation
 - zur Technologie
 - zur Risikopolitik
 - zur Internationalisierung und Globalisierung
 - 25 -zur Beschaffungs-, Produktions- und Finanzierungspolitik
 - zur Unternehmensführung, Personalpolitik, Organisation usw."

Geschäftsfeldstrategien dienen hierbei der Konkretisierung der Unternehmensstrategie auf Geschäftsfeldebene. Ein Geschäftsfeld ist hierbei als Teilbereich eines Unternehmens zu verstehen, welches eine eigene Marktaufgabe verfolgt. Dabei kann sich ein Geschäftsfeld auf einzelne Produkte, Dienstleistungen oder auf Teilbereiche, welche mehrere Produkte, Produktgruppen und/oder Dienstleistungen in einem Geschäftsfeld zusammenfassen beziehen. Geschäftsfelder sind dabei relativ autonom.⁸ Kaplan/Norton fassen den Begriff hingegen weiter als in Deutschland üblich. Hiernach müssen strategische Geschäftsfelder durch eine eigenständige Wertschöpfungskette, von der F&E bis zum Vertrieb und Service ausgezeichnet sein.⁹

⁵Vgl. bspw. *Hungenberg, H.*: Strategisches Management in Unternehmen (wie Anm. 1, S. 4), S. 62 ff. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 161 ff. *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard, hrsg. v. *Olfert, K.*, 4. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2003, S. 27; *Welge, M. K.* u. a.: Praxis des strategischen Managements (wie Anm. 1, S. 4), S. 44 ff.

⁶Vgl. *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5), S. 27.

⁷im Folgenden *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5), S. 27.

⁸Vgl. *Hungenberg, H.*: Strategisches Management in Unternehmen (wie Anm. 1, S. 4), 62 f.

⁹Vgl. *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5), S. 68.

Weiterhin lassen sich Strategien auf einzelne Funktionsbereiche eines Unternehmens herunterbrechen. So können, je nach der unternehmensindividuellen funktionellen Unternehmensstruktur, bspw.:

- Materialstrategien
- Controllingstrategien
- 5 • Servicestrategien
- Fertigungsstrategien
- Marketingstrategien
- Personalstrategien
- Finanzstrategien sowie
- 10 • Strategien bzgl. Forschung- und Entwicklung

usw. entwickelt werden. Strategien können also in verschiedenen Formen vorliegen. Eine detailliertere Differenzierung und Beschreibung möglicher Strategiearten soll jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit sein.

2.2 Controlling

15 2.2.1 Begriffsdefinition

Eine genaue Definition des Controllingbegriffs ist in der Literatur nicht zu finden, da unterschiedliche konzeptionelle Ansätze für Controllingsysteme existieren. Überschneidungen mit anderen Teilgebieten der Betriebswirtschaftslehre erschweren eine genaue Definition zusätzlich. Aufgrund der Entstehung in den USA lässt sich zumindest die Wortherkunft ziemlich gut ableiten. Hier findet sich in den meisten Quellen eine Begriffserklärung, welche Controlling aus dem amerikanischen “to control” ableitet. Es bedeutet in etwa so viel wie regeln oder steuern. Die Entwicklung des Controllings reicht bis in das Ende des 19. Jahrhunderts zurück. In Deutschland begann die Verbreitung etwa gegen Ende der 50er Jahre.¹⁰

Stelling greift bei der Begriffsentstehung ebenfalls auf die erwähnte Abstammung des Controllingbegriffs aus dem US-amerikanischen Sprachraum zurück. Danach sind frühe Controllingkonzeptionen in den Vereinigten Staaten entstanden und anfangs hauptsächlich in Industrie- und Verkehrsbetrieben Verwendung fanden.¹¹

Auch was die Controllingkonzeption angeht existieren verschiedene Ansätze, welche unterschiedliche Zwecksetzungen des Controllings als Ausgangspunkt haben. So unterscheidet Stelling drei verschiedene konzeptionelle Ansätze. Danach lassen sich rechnungswesenorientierte, informations-systemorientierte und koordinationsystemorientierte Konzepte unterscheiden.¹²

Küpper geht auf den wissenschaftlichen Anspruch für eine eindeutige Controllingteildisziplin innerhalb der Betriebswirtschaftslehre ein und beschreibt drei Anforderungen, welche erfüllt sein müssen, um diesem Anspruch zu genügen. So müsse Controlling als Teilbereich der Betriebswirtschaftslehre eine eigene Problemstellung erkennen lassen. Des Weiteren müssen theoretisch fundierte Ansätze bzgl. der Problemstellung entwickelt werden. Diese sollten über die reine Beschreibung von Problemen, empirischen Tatbeständen und Instrumenten hinausreichen. Die dritte Anforderung sieht Küpper im Praxisnutzen der Konzepte, da nur so deutlich wird, welche sich letztendlich durchsetzen.¹³ Er

¹⁰Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, 5. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2008, S. 1.

¹¹Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 10.

¹²Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 10.

¹³Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10), S. 1.

führt ebenfalls 3 Konzeptionen des Controllings auf, nämlich die gewinn- und ergebniszielorientierte, die führungsprozessorientierte und die koordinationsorientierte Controllingkonzeption.¹⁴

Dabei vergleicht er verschiedene Controllingkonzepte unterschiedlicher Autoren, um prägnante Merkmale des Controllings herauszustellen. Dieser Vergleich zeigt auf, dass die Koordinationsfunktion von den meisten Autoren als Zwecksetzung des Controllings gesehen wird. Allerdings wird sie in diesem Zusammenhang als eine Aufgabe des Controllings unter anderen gesehen und nicht als alleinstehende Hauptzielsetzung, aus welcher sich die anderen Aufgaben untergeordnet ableiten lassen.¹⁵ Diese Koordinationsfunktion stellt für Küpper den schlüssigsten Ausgangspunkt für eine Controllingkonzeption dar, da sie die genannten Anforderungen an eine eigenständige Teildisziplin des Controllings innerhalb der Betriebswirtschaftslehre am ehesten erfüllt.¹⁶

Bereits 1979 sah Horváth in der Koordinationsfunktion die zentrale Aufgabe des Controllings. Allerdings bezog Horváth die Koordinationsfunktion nicht auf das gesamte Führungssystem, sondern begrenzte es auf die Planung und Kontrolle sowie auf die Informationsversorgung.¹⁷ Hierbei legte er den Grundstein für das heutige Controllingverständnis i. S. des koordinationsorientierten Ansatzes. Für diese Arbeit soll dieser Ansatz ebenfalls zugrunde gelegt werden. Das Controlling ist hierbei als System innerhalb des Führungssystems eines Unternehmens zu verstehen. Da seine Aufgaben jedoch keinem der anderen Subsysteme direkt zugeordnet werden können, ergibt sich daraus seine Eigenständigkeit. Controlling erfüllt somit die Aufgabe der Koordination aller anderen Teilsysteme.

Hierfür soll eine Definition des Controllingbegriffs nach Stelling genügen. Er schließt sich dem koordinationsorientierten Konzept an und fasst dabei die Ansätze von Horváth, Schmidt und Küpper in einer umfassenden Definition zusammen. Controlling ist hiernach:

“...die zielsystemorientierte systembildende und systemkoppelnde Koordination von Informationsversorgung und Informationsverwendung im Unternehmen. Im Mittelpunkt der Controllingaufgabe steht die Versorgung aller Planungs- und Kontrollsysteme mit entscheidungsrelevanten Informationen auf dem Wege der Koordination des umfassenden Informationssystems und des gesamten betrieblichen Planungs- und Kontrollsystems.”¹⁸

Innerhalb eines Controllingsystems existieren, je nach organisatorischer Struktur, Größe und Branchenzugehörigkeit des jeweiligen Unternehmens, weiter untergliederte Aufgabenfelder, wie z. B. verschiedene funktionale Controllingabteilungen und Bereiche. Jedoch wird auf eine weitere Differenzierung verzichtet, da dies in seiner Gesamtheit nicht zu erfassen ist. Beispiele für funktionale Controllingbereiche innerhalb des Controllingsystems sind das Marketingcontrolling, das Logistikcontrolling, das Personalcontrolling usw.

2.2.2 Funktionen des Controllings

Wie der vorangegangene Definitionsansatz zeigt, wird die Koordinationsfunktion in die zwei Bereiche der systembildenden und systemkoppelnden Koordination gespalten.¹⁹

Bei der systembildenden Koordination besteht die Aufgabe darin, Ziel- Planungs- und Kontrollsystem sowie das Informationsversorgungssystem zu schaffen und miteinander zu vernetzen. Aufgrund von informationellen Abläufen zwischen und innerhalb der einzelnen Subsysteme steht im Vordergrund der systemkoppelnden Koordination des Führungssystems, die Verbesserung der Reaktionsfähigkeit

¹⁴Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), 15 ff.

¹⁵Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), 12 f.

¹⁶Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), 28 ff.

¹⁷Vgl. Horváth, P.: Controlling, Vahlen, München 1979, 127 ff.

¹⁸Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 12.

¹⁹siehe Abschnitt 2.2.1

und Flexibilität der einzelnen Systeme über neu geschaffene bzw. an sich ständig ändernde Bedingungen angepasste Informationskanäle.²⁰

Beispiele für die systembildende Koordination sind also die Einführung neuer Kostenrechnungs- und Budgetierungssysteme²¹ oder bspw. die Einführung einer Balanced Scorecard. Bei der Systemkopp-
5 lung steht die Kommunikation innerhalb und zwischen den Teilsystemen im Vordergrund, wobei hier durch die Literatur kein konkreter Vorschlag gegeben wird. Denkbar sind Schulungen des Führungspersonals und Verbesserungen an Schwachpunkten wie Schnittstellen zwischen den Teilsystemen sowie Verbesserungen der Kommunikationswege innerhalb sowie zwischen den Subsystemen. Ziel ist dabei eine Effizienzsteigerung aufgrund von höherer Reaktionsfähigkeit und Flexibilität.

10 Weiterhin lassen sich aus diesem Ansatz, die in der Literatur vielfach genannten Funktionen des Controllings ableiten. Da Controlling als bereichsübergreifendes Managementkonzept zu verstehen ist, welches das gesamte Führungssystem koordiniert, sind seine Aufgaben in der:

- Planung
- Steuerung und
- 15 • Kontrolle

zu sehen.²²

Ferner besteht eine Funktion des Controlling in der Informationsverdichtung und -bereitstellung für das Management und andere Adressaten. Das Controlling liefert hierzu eine Vielzahl an Instrumenten zur Erfüllung der einzelnen Funktionen.

20 2.2.3 Ebenen des Controllings

Controlling wird grundsätzlich in die zwei Elemente operatives und strategisches Controlling gespalten. Diese sollen folgend erläutert werden. Zusätzlich wird der Begriff Strategie eingegrenzt.

2.2.3.1 Operatives Controlling

Der Zeitbezug des operativen Controllings ist kurzfristig orientiert. Der Planungs und Kontrollprozess
25 des operativen Controlling bezieht sich dabei i. d. R. auf ein Jahr oder weniger. Beispiele hierfür sind Jahresbudgets, die Umsatzplanung für ein Jahr usw. Grundlage für das operative Controlling bilden quantitative meist finanzielle Größen. Hierdurch soll das tägliche Bestehen des Unternehmens gesichert werden. Grundsätzliche Ziele sind die Liquiditätssicherung und das Erwirtschaften von Gewinnen. Weiterhin dient das operative Controlling der Koordination und Steuerung der Erfüllung
30 strategischer Ziele. Das operative Controlling soll dabei gewährleisten, dass die mit der Strategie verbundenden Pläne durch operative Maßnahmen realisiert werden und somit die strategische Zielsetzung erreicht wird.²³ Daneben existiert das strategische Controlling, welches der Schaffung von Bedingungen für ein langfristiges Bestehen der jeweiligen Organisation dient.

²⁰Vgl. *Stelling, J. N.*: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 12.

²¹Vgl. *Stelling, J. N.*: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 12.

²²Vgl. bspw. *Schröder, E. F.*: Modernes Unternehmens-Controlling, 8. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2003, S. 27.

²³*Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.*: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), 3 ff.

2.2.3.2 Strategisches Controlling

Durch das strategische Controlling soll gewährleistet werden, dass die heutigen Maßnahmen das langfristige Überleben des jeweiligen Unternehmens sichern. Hierbei müssen u. a. systematisch zukünftige Chancen und Risiken ermittelt und in den Planungsprozess einbezogen werden, um zukünftige Erfolgspotenziale zu nutzen bzw. aufzubauen. Das strategische Controlling ist somit langfristig ausgerichtet und wird im Gegensatz zum operativen Controlling, welches zum Großteil auf objektive und messbare Größen zurückgreift, zusätzlich von subjektiven Größen beeinflusst. Ferner existiert eine Verbindung der beiden Ebenen, da sie sich gegenseitig beeinflussen.

Hierzu bspw. Vollmuth: "Das operative und das strategische Controlling können nicht streng voneinander getrennt werden, denn es besteht eine ständige Wechselwirkung zwischen diesen beiden Bereichen. Die operative Planung hängt sehr stark von der strategischen Planung ab. Umgekehrt liefern operative Überlegungen wichtige Impulse für die strategische Ausrichtung des Unternehmens. Zwischen dem operativen und strategischen Controlling besteht also ebenfalls ein Regelkreis."²⁴

Eine strikte Trennung des Controllings in den operativen und strategischen Bereich ist aufgrund von Überschneidungen nicht möglich. Allerdings ist der Zeitbezug innerhalb des strategischen Controllings langfristig orientiert. Hierbei wird meist ein Planungshorizont von fünf Jahren und mehr angenommen. Beim strategischen Controlling werden zusätzlich zu den quantitativen, qualitative Größen in den Planungsprozess einbezogen. Hierbei besteht jedoch die Problematik, dass diese i. d. R. nicht messbar sind. Somit wird ein Vergleich von Soll und Ist erschwert. Die Lösung hierfür bietet das Operationalisieren von qualitativen Größen, welches ebenfalls als Controllingaufgabe gesehen werden kann. Damit hat das Controlling die Aufgabe, diese Größen rational zahlenmäßig darstellbar zu gestalten. Es wird also ein Maßstab festgelegt, welcher einen Vergleich ermöglicht.

Schröder sieht die Begründung des strategisches Controlling darin, dass: "[e]in den heutigen Umweltanforderungen adäquates Steuerungsinstrument [...] garantieren [muss], dass heute Maßnahmen ergriffen werden, die geeignet sind, dem Ziel der Unternehmung - der langfristigen Existenzsicherung - zu dienen."²⁵

Das operative Controlling stößt hier jedoch an seine Grenzen, da:²⁶

- "die Begrenzung auf die Ein-Jahres-Periode die Steuerung von Maßnahmen zur langfristigen Existenzsicherung geradezu blockiert
- das operative Controlling durch das Arbeiten mit Kosten und Erträgen Größen nicht einbeziehen kann, die nicht quantifizierbar sind, aber die zukünftige Ertragskraft bestimmen."

²⁴ Vollmuth, H. J.: Controlling Instrumente von A-Z, 7. erweiterte Aufl., Haufe, München 2008, S. 229.

²⁵ Schröder, E. F.: Modernes Unternehmens-Controlling (wie Anm. 22, S. 8), S. 233.

²⁶ im Folgenden Schröder, E. F.: Modernes Unternehmens-Controlling (wie Anm. 22, S. 8), S. 233.

2.3 Definition Kennzahl und Kennzahlensystem

2.3.1 Kennzahlen

Kennzahlen stellen in Unternehmensorganisationen alle quantitativ ausdrückbaren bzw. quantifizierbaren betriebswirtschaftlich relevanten und dabei stark verdichteten Informationen dar, welche der Ermittlung von vergangenheitsorientierten oder zukunftsorientierten Erkenntnissen dienen.²⁷ Sie bilden dabei durch numerische Werte einen bestimmten betrieblichen Sachverhalt ab.²⁸

Durch die Analyse von Kennzahlen wird der Zweck verfolgt, Aussagen zur Führung und Beurteilungen des jeweiligen Unternehmens zu treffen und Maßnahmen einzuleiten, um den Erfolg des Unternehmens zu gewährleisten bzw. auf geänderte Umweltbedingungen im betriebswirtschaftlichen Sinne angemessen zu reagieren. Außerdem bieten extern zugängliche Kennzahlen den Stakeholdern eines Unternehmens Informationen, um dieses im Vergleich zu anderen zu bewerten.

Die Analyse von Kennzahlen soll möglichst präzise Aussagen bzgl. des jeweilig zu beleuchtenden Sachverhaltes ermöglichen. Einzelne Kennzahlen besitzen ohne die Betrachtung in einem Kontext nur geringe Aussagekraft. Um hinreichend genaue Aussagen über bestimmte Sachverhalte zu ermöglichen, müssen Kennzahlen miteinander verglichen werden. Hierfür können multiplikative und additive Verfahren verwendet werden. Diese Problematik bedingt die beiden Grundarten von Kennzahlen.

1. die absoluten Kennzahlen und
2. die relativen Kennzahlen.

Absolute Kennzahlen sind Einzelwerte, z. B. Bestandsgrößen wie der Anlagen- oder Kassenbestand, Summen und Differenzen wie die Summe des Umlaufvermögens oder der Gewinn aus Differenz zwischen Umsatz und Kosten. Verhältniszahlen oder auch Relativzahlen stellen einen Vergleich zwischen unterschiedlichen Kennzahlen als relative Größe dar.²⁹

Dabei kann der Zusammenhang entweder empirisch nachgewiesen oder aber vermutet werden. Relative betriebswirtschaftliche Kennzahlen besitzen meist die höhere Aussagekraft, da hier ein bestimmter Sachverhalt über den Zusammenhang zweier oder mehrerer Kennzahlen beleuchtet wird und somit bessere Aussagen über das Zustandekommen einer Kennzahl möglich sind. Die Betrachtung von Absolutkennzahlen schließt dabei die Erkenntnisgewinnung jedoch nicht aus.³⁰ Die Analyse von Absolutzahlen kann bspw. notwendig werden, da sich eine durch sie gebildete Relativzahl im Vergleich zwischen zwei Zeitpunkten nicht unterscheiden lässt, weil sich die Änderungen der ins Verhältnis gesetzten Absolutzahlen bei der Relationsbildung in Zähler und Nenner aufheben können.³¹ Folglich würde die Betrachtung der erhaltenen Kennzahl keinen Erkenntniswert bedingen.

Relativkennzahlen können dabei in verschiedenen Formen vorliegen. Dies sind Index-, Gliederungs- und Beziehungszahlen.³² Dabei setzen Beziehungszahlen zwei verschiedenartige Größen zueinander ins Verhältnis. Ein Beispiel hierfür sind Rentabilitäten.³³ Gliederungszahlen geben den Anteil

²⁷Der Kennzahlenbegriff ist nicht eindeutig definiert. Andere synonym verwendete Bezeichnungen sind Messgrößen, Kennziffern, Maßgrößen, Messzahlen usw. Innerhalb dieser Arbeit werden die Begriffe Messgröße und Kennziffer ebenfalls synonym zum Kennzahlenbegriff verwendet.

²⁸Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 389; Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275; Olfert, K./Pitschult, H.: Kompakt-Training Unternehmensführung, hrsg. v. Olfert, 4. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2007, S. 89; Pollmann, R./Rühm, P.: Controllingberichte professionell gestalten, Haufe, München 2007, S. 56.

²⁹Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 389.

³⁰Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275.

³¹Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275.

³²Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275.

³³Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 390; Rentabilitäten wie der ROCE, der ROI oder die Eigenkapitalrentabilität, setzen Gewinngrößen in ein Verhältnis zu Kapitalgrößen. Ziel ist hierbei die Ermittlung einer theoretischen Verzinsung des Kapitals.

einer Teilmenge an einer Gesamtmenge an. So gibt die Fehlerquote bspw. Aufschluss über den prozentualen Anteil der fehlerhaft produzierten Teile oder Produkte an der gesamtproduzierten Menge an. Indexzahlen setzen inhaltlich gleiche aber zeitlich oder örtlich verschiedene Größen ins Verhältnis, wie bspw. Preisindizes.³⁴

- 5 Kennzahlen stellen folglich ein wichtiges Controllingwerkzeug in der betrieblichen Realität dar. Allerdings liegt die Gefahr ihrer Nutzung darin, eine so große Anzahl an Kennzahlen zu betrachten, dass die eigentlichen Funktionen der Komplexitätsreduktion aufgrund der Informationsüberflutung nicht erreicht werden kann. Abhilfe kann hierbei die Ordnung der Kennzahlen in einem klar strukturierten System schaffen. Dadurch kann zum einen der Willkür durch Entscheidungsträger bei der Auswahl
10 von Kennziffern entgegengewirkt werden. Zum anderen kann so eine Konzentration auf die für die jeweilig zu betrachtenden Sachverhalte maßgeblichen Kennziffern erreicht werden.

2.3.2 Kennzahlensysteme

2.3.2.1 Entwicklung von Kennzahlensystemen

- Zwischen Kennzahlen bestehen Beziehungen. Über die Beziehungen zueinander lassen sich geschlossene Systeme bilden, welche helfen sollen die komplexen Sachverhalte in Unternehmensorganisationen zu durchdringen und transparenter zu gestalten. Die Analyse der Beziehungen zwischen Kennzahlen und die Verknüpfung zu Systemen verfolgt den Zweck von Vollständigkeit, d. h. jene komplexen Sachverhalte können nur durch Betrachtung der wesentlichen Gesamtheit dieser zueinander in Beziehung stehenden Kennzahlen ausreichend durchdrungen werden.

- 20 Küpper nähert sich der Problematik von Kennzahlenbeziehungen wie folgt. Zwischen Kennzahlen bestehen vor allem:³⁵

- logische
- empirische sowie
- hierarchische Beziehungen.

- 25 Logische Beziehungen können dabei mathematischer oder definitorischer Art sein. Zur Gewinnermittlung existieren bspw. verschiedene Definitionen. So kann sich das handelsrechtliche Ergebnis vom steuerrechtlichen unterscheiden. Folglich wird der Gewinn hierbei unterschiedlich definiert. Zum Beispiel kann der Gewinn als Differenz von Erlösen und Kosten definiert werden. Laut dieser Definition beeinflussen beide Größen den Gewinn positiv oder negativ, wobei nicht ausschlaggebend ist, ob dies auch empirisch zu beobachten ist. Gleiches gilt für logisch mathematische Verknüpfungen.
30 Die Gesamtkapitalrentabilität kann als Gewinn im Verhältnis zum Kapital definiert werden. Durch mathematische Umformung lässt sich nun die Abhängigkeit der Gesamtkapitalrentabilität von Kapitalumschlag und der Umsatzrentabilität herleiten, indem die Ursprungsformel in Zähler und Nenner um den Umsatz erweitert wird.³⁶ Dieser Zusammenhang ist in der folgenden Gleichung dargestellt.

35
$$\frac{G}{K} = \frac{G * U}{K * U} = \frac{G}{U} * \frac{U}{K}$$

- Empirische Beziehungen sind durch Gegebenheiten der Realität zu begründen. Es werden hierfür theoretische Behauptungen und Hypothesen aufgestellt und ihr Gelten an der Realität überprüft. Ihr empirischer Aussagegehalt ist dabei umso größer, je mehr andere Beziehungen sie ausschließen. Ökonomische Zusammenhänge sind großteils von Entscheidungen durch Personen abhängig und folgen so keinen deterministischen Gesetzmäßigkeiten. Daraus folgt, dass die Behauptungen und
40

³⁴ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 390.

³⁵ Vgl. hierzu und im Folgenden Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 392.

³⁶ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 392.

Hypothesen über Beziehungen empirisch durch stochastische Methoden begründet werden müssen.³⁷ Hierbei ergeben sich folglich zwei empirische Herleitungsmöglichkeiten. So lassen sich die empirisch-theoretisch fundierte und die induktive Form der Erkenntnisgewinnung unterscheiden.³⁸

Bei der empirisch-theoretischen fundierten Form werden bspw. die Erkenntnisse aus empirisch bestätigten Aussagesystemen und Hypothesen zur Kennzahlenermittlung verwendet oder selbst Aussagen und Hypothesen aufgestellt und an der Realität überprüft. Dabei basiert die Herleitung auf vorhandenem oder durch Untersuchungen gewonnenem empirisch bestätigtem Wissen.³⁹

Bei der induktiven Form wird durch die Beobachtung der Realität auf bestimmte Zusammenhänge Rückschluss gezogen, welche sich nicht durch Ursache-Wirkungsbeziehungen erklären lassen. Dabei basiert die Erkenntnis auf theoretischen Wissen oder Daten bzw. wird auf Plausibilitätsniveau⁴⁰ hergeleitet. Die Zusammenhänge werden dabei z. B. durch Expertenbefragung ermittelt. Eine weitere Möglichkeit bietet sich in der Anwendung von statistischen Methoden. Über sie können verschiedenen Größen auf ihre Beziehung zueinander untersucht werden, um bspw. zu ermitteln ob sie sich gegenseitig positiv oder negativ beeinflussen (korrelieren).⁴¹

Hierarchische Beziehungen bedingen hingegen das Festlegen einer Rangfolge. Sie können dabei sachlich auf Gegebenheiten der Realität beruhen oder durch Präferenzen der Entscheidungsträger begründet sein.⁴² Durch diese Differenzierung werden somit Rückschlüsse über den Aussagegehalt der Beziehungen ermöglicht, um die Beurteilung von bestimmten Sachverhalten zu unterstützen. Weiterhin folgt daraus die Begründung von Kennzahlensystemen durch unterschiedliche Herangehensweisen bezogen auf die Ableitungsrichtlinien.

Ehrmann reduziert die Formen von Kennzahlensystemen dabei auf zwei Grundformen. Hiernach stellen Kennzahlensysteme entweder Ordnungs- oder Rechensysteme dar. Ordnungssysteme sind auf bestimmten Sachverhalten des Unternehmens begründet, wohingegen Rechensysteme ausgehend von der Hauptkennzahl alle Kennzahlen rechnerisch in ihre einzelnen Bestandteile zerlegen. Bei der rechnerischen Zerlegung entsteht eine Kennzahlenpyramide.⁴³ Auch Stelling beschreibt zwei Grundsystemarten, wonach sich mathematisch sowie sachlogisch verknüpfte Kennzahlensysteme unterscheiden, welches grundlegend der gleichen Systematik entspricht.⁴⁴ Kennzahlensysteme können also auf einer Kombination verschiedener Herleitungsverfahren begründet sein, wenn sich nicht alle Zusammenhänge quantifizieren lassen (sachlogischer Aufbau) oder sie können alle zueinander in mathematische Beziehung gebracht werden (mathematische Verknüpfung).⁴⁵

³⁷ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 393.

³⁸ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 402.

³⁹ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 402.

⁴⁰ Als plausibel gelten die Annahmen dann, wenn sie auf ungenauem und unvollständigem Wissen beruhen, jedoch als wahrscheinlich erachtet werden. ; Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 405

⁴¹ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 405.

⁴² Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 393.

⁴³ Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 60.

⁴⁴ Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 276.

⁴⁵ Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 276 Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), 410 ff.

2.3.2.2 Funktionen von Kennzahlensystemen und an sie gestellte Anforderungen

Kennzahlen bzw. Kennzahlensysteme stellen für die jeweiligen Entscheidungsträger konzentrierte auf einen bzw. eine Reihe von betrieblichen Sachverhalten bezogene Informationen bereit.⁴⁶ Hierbei werden bestimmte grundlegende Anforderungen an Kennzahlensysteme gestellt. Aus diesen ergeben sich für Kennzahlen und Kennzahlensysteme verschiedene Funktionen.

Küpper sieht zwei grundlegende Funktionen, welche durch Kennzahlensysteme erfüllt werden. Sie dienen zum einen als Informationsinstrument und zum anderen als Steuerungsinstrument.⁴⁷

Stelling schreibt Kennzahlen und Kennzahlensystemen die folgenden Funktionen zu:⁴⁸

- Abbildungsfunktion
- Informationsfunktion
- Planungsfunktion
- Kontrollfunktion

Die Planungs- und Kontrollfunktion bedingen zusätzlich die Steuerungsfunktion von Kennzahlen. Diese Einteilung erscheint für diese Arbeit plausibel, da hierdurch alle grundlegenden Funktionsbereiche des Controllings abgedeckt werden.⁴⁹

Kennzahlensysteme sollten also eine klare hierarchische Struktur besitzen, um transparent und verständlich zu sein. Dabei müssen sie dem Anspruch genügen, von den Mitarbeitern des jeweiligen Unternehmens akzeptiert zu werden. Dies hingegen ist nur möglich, wenn diese den Aufbau und die Bedeutung nachvollziehen können.⁵⁰ Zudem muss eine Zielsetzung klar erkennbar sein und die jeweiligen Sachverhalte müssen durch die Kennzahlen möglichst vollständig, klar und interpretierbar erfasst werden.

Die Entwicklung von Kennzahlensystemen birgt hierbei das gleiche Risiko, wie die Verwendung unstrukturierter willkürlich gewählter Kennzahlen, da auch hier die Übersichtlichkeit aufgrund von Informationsüberflutung verloren gehen kann. Auch hier besteht die Möglichkeit durch die Auswahl zu vieler Kennziffern, selbst in strukturierten Form, die eigentliche Zielsetzung des Systems nicht im gewünschten Maße zu erreichen, da es für seine Implementierung oder Analyse und Auswertung eines unangemessen hohen Aufwandes an betriebswirtschaftlichen Ressourcen bedarf. Deshalb besteht der Hauptanspruch an ein Kennzahlensystem in der Wirtschaftlichkeit.

Demnach sollte der Aufwand, um ein Kennzahlensystem zu implementieren, zu pflegen und zu analysieren geringer sein als der Ertrag den es für das Unternehmen bereitstellt.⁵¹ Der Ertrag kann hierbei der in Geldeinheiten quantifizierte Nutzen für das Unternehmen sein. Der Aufwand hingegen, kann sich aus z. B. Anschaffungs- und Erhebungskosten, benötigten Zeiteinheiten, Verbrauchsmengen oder anderen Leistungen zusammensetzen, welche in einen Geldwert umgerechnet werden. Hilfsmittel zur Wirtschaftlichkeitsanalyse werden durch das Controlling bereitgestellt. Beispiele hierfür sind die Berechnung der Amortisationsdauer, die Kapitalwertmethode und die Annuitätenmethode.

⁴⁶Vgl. Abschnitt 2.3.1

⁴⁷Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 393.

⁴⁸Vgl. im Folgenden Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275.

⁴⁹Vgl. Abschnitt 2.2.2

⁵⁰Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 397.

⁵¹Preißler, P. R.: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Oldenbourg, München 2008, S. 25.

3 Das Modell der Balanced Scorecard

3.1 Definition

Ziel eines jeden Unternehmens der freien Wirtschaft ist es, stetig Gewinne zu erzielen und zu maximieren. Diesem Prinzip der Gewinnmaximierung folgen die klassischen Kennzahlensysteme. Die traditionellen Ansätze, sind damit i. d. R. stark rechnungswesenorientiert und verleiten die jeweiligen Verantwortlichen kurzfristig auf die Erreichung der meist gewinnorientierten Spitzenkennzahl, wie z. B. den ROI (Return on Investment) hinzuarbeiten. Sie beziehen sich hierbei meist. auf rein monetäre Größen, die zudem vergangenheitsbezogen sind. Hierbei kann jedoch die Sicherung des langfristigen Überlebens eines Unternehmens auf Kosten von kurzfristigen Erfolgen gefährdet werden. Bei einer zu starken Konzentration auf operative finanzwirtschaftliche Erfolgsgrößen, können Unternehmen dazu verleitet werden zeitweilig zu viel zu investieren, verlieren jedoch die langfristige Wertschöpfung i. S. einer Unternehmenswertsteigerung aus den Augen. Dies betrifft Aspekte, wie immaterielle und intellektuelle Vermögenswerte, welche von essentieller Bedeutung für das Unternehmenswachstum sind.¹

Dieses schwer quantifizierbare Know How, wie z. B. die Erfahrungen von Mitarbeitern oder das Wissen um die Anwendung von neuen Verfahrenstechniken, stellt jedoch die Basis für Innovationen in Unternehmen dar. An diesem Punkt setzt das Konzept der Balanced Scorecard, im folgenden BSC genannt, an. Es basiert auf einer Studie zum Thema "Performance Measurement² in Unternehmen der Zukunft" des Nolan Norton Institute. Der Geschäftsführer von Nolan Norton David Norton leitete die Studie. Die wissenschaftliche Beratung dieses Projektes übernahm Robert Kaplan.³

Der Unterschied zu anderen Kennzahlensystemen besteht bei der BSC darin, dass das System um nichtmonetäre Größen, sogenannte Leistungstreiber der finanziellen Ziele erweitert wird.⁴ Zudem unterscheidet sich das Konzept von traditionellen Kennzahlensystemen, durch die Abbildung des Geschäftsmodells⁵ über die, im Grundmodell, vier Perspektiven. Durch eine strategieorientierte Ausrichtung auf eine übergeordnete Zielsetzung soll eine langfristige Steigerung des Unternehmenswertes erreicht werden.

¹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 21.

²Performance Measurementsysteme sind multidimensionale (Zeit, Qualität, Kosten, Innovation usw.) Managementsysteme. Dabei werden neben herkömmlichen finanziellen Messgrößen ebenfalls qualitative und nichtmonetäre Größen zur Leistungsmessung berücksichtigt. Ausgangspunkt aller Performance Measurement-Ansätze sind Leitbilder sowie strategische Ziele.; Vgl. Schröder, E. F.: Modernes Unternehmens-Controlling (wie Anm. 22, S. 8), S. 343.

³Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. VII.

⁴Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 8.

⁵Geschäftsmodelle beschreiben die wesentlichen Strukturelemente einer Strategie. Dabei bilden sie die wesentlichen Merkmale der betreffenden Organisation ab. Sie enthalten selbst keine Ziele sondern sind der Rahmen, der die Erreichung der gesetzten Ziele ermöglichen soll. Sie können dabei einen Ist-Zustand oder zukünftig erwünschte Zustände beschreiben.; Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. Horváth & Partners, 4. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2007, S. 427.

Die Bedeutung des Begriffs Balanced Scorecard kann mit ausbalancierter oder ausgewogener Berichtsbogen übersetzt werden. Die Ausgewogenheit der BSC besteht hierbei darin, dass ein Gleichgewicht von finanzwirtschaftlichen und damit leicht quantifizierbaren und relativ objektiven Kennzahlen, sowie subjektiven Leistungstreibern der Ergebniskennzahlen angestrebt wird.⁶ Folglich stellt sie ein sachlogisch aufgebautes Kennzahlensystem dar.⁷

3.2 Die klassischen Perspektiven der BSC

Das Grundmodell der BSC, versucht über die vier Perspektiven Finanzen, Kunden, interne Prozesse und Lernen und Entwicklung die Strategie eines Unternehmens durch Kennzahlen abzubilden. Hierbei werden Top Down über alle Ebenen des Führungssystems die strategischen Ziele mithilfe der BSC kommuniziert und über zugehörige Kennzahlen messbar und damit vergleichbar gemacht. Für diese Kennzahlen werden Zielwerte definiert, welche es in einem bestimmten Zeitraum zu erfüllen gilt. Anhand der sich ändernden Kennzahl kann so ihre Entwicklung innerhalb dieses Zeitraumes verfolgt und der Zielerreichungsgrad zum jeweiligen Kontrollzeitpunkt analysiert werden. Weiterhin werden zielgerichtete Aktionen erarbeitet und umgesetzt, um so die strategische Zielsetzung zu erreichen. Abbildung 3.1 zeigt das System der BSC nach Kaplan/Norton.

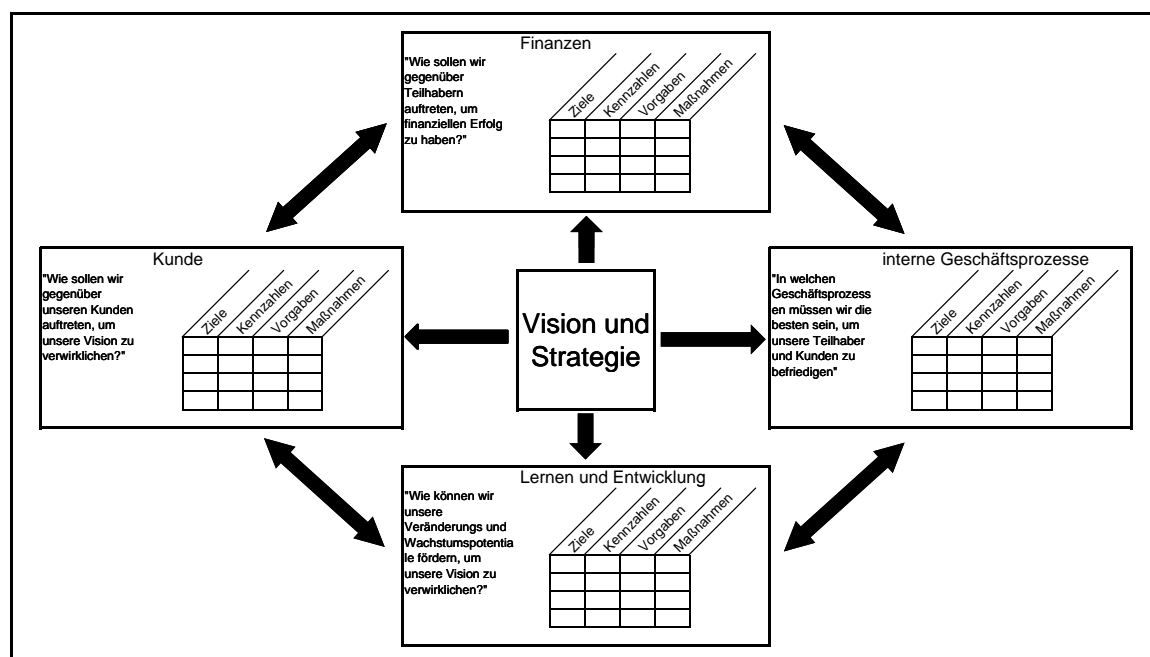


Abbildung 3.1: Die Balanced Scorecard (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 9.)

Die 4 Grundperspektiven werden in den folgend Abschnitten kurz dargestellt. Detaillierter wird auf die einzelnen Elemente einer BSC und den Entwicklungs- und Implementierungsprozess in Kapitel 4 eingegangen.

3.2.1 Die Finanzperspektive

Finanzwirtschaftliche Größen beeinflussen den betrieblichen Alltag auf unterschiedliche Art. Zum einen sind Mittel zur Finanzierung von Rohstoffen, Waren, Dienstleistungen, Investitionen in Anlagen

⁶Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 8.

⁷Vgl. Abschnitt 2.3.2.1

usw. notwendig, um ein Unternehmenswachstum zu generieren. Zum anderen wollen Gesellschafter und Anteilseigner ihr eingesetztes Kapital und das übernommene Risiko entsprechend verzinst wissen. Die Finanzperspektive bildet somit die Interessen der Unternehmens- und Anteilseigner ab, denn letztendlich ist es ebenfalls das Ziel des BSC-Konzepts, mit der oder den enthaltenen Strategien finanzwirtschaftlichen Erfolg für die jeweilige Geschäftseinheit zu erreichen.⁸

Kaplan/Norton hierzu: "Die BSC enthält eine finanzwirtschaftliche Perspektive, da finanzielle Kennzahlen für einen Überblick über die wirtschaftlichen Konsequenzen früherer Aktionen wertvoll sind. Finanzkennzahlen zeigen an, ob die Unternehmensstrategie, ihre Umsetzung und Durchführung überhaupt eine grundsätzliche Ergebnisverbesserung bewirken. Finanzwirtschaftliche Ziele sind immer mit Rentabilität verbunden - dies wird z. B. durch den Periodengewinn, die Kapitalrendite oder in letzter Zeit auch durch die Steigerung des Unternehmenswertes ausgedrückt."⁹

Die Wahl der Hauptfinanzkennzahl und der anderen in der in der Finanzperspektive enthaltenen Messgrößen obliegt hierbei der jeweiligen Unternehmensleitung. Hierfür bestehen verschiedenste Möglichkeiten, welche zudem zusätzlich von der Größe und Firmierung der jeweiligen Organisation abhängen. Bei Aktiengesellschaften wird die Finanzperspektive Interessen der Aktionäre abbilden, wohingegen bei inhabergeführten Unternehmen die Interessen der Eigentümer Eingang finden. Beispiele für Kennzahlen der Finanzperspektive sind der ROCE (Return on Capital Employed), die Eigenkapitalrentabilität oder Finanzgrößen aus der Kapitalflussrechnung.

3.2.2 Die Kundenperspektive

Die Kundenperspektive zielt auf Aspekte bzgl. Kunden- und Marktsegmenten, welche entweder bereits bearbeitet werden bzw. zukünftig bearbeitet werden sollen. Sie beinhaltet im Normalfall einige allgemeine und segmentübergreifende Kennzahlen für die erfolgreiche Umsetzung der Unternehmensstrategie, wie z. B. die Kundenzufriedenheit, Kundentreue, Kundenakquisition, Kundenrentabilität und Marktanteile.¹⁰ Daneben sollten jedoch ebenfalls solche charakteristischen Kennzahlen enthalten sein, welche die Abwanderung bzw. den Zulauf von Kunden erklären. Kunden schätzen z. B. eine termingerechte Lieferung sowie innovative und zeitgerechte Produkte. Auch eine zufriedenstellende Qualität der Produkte gehört zum Kundeninteresse.¹¹

Diese teilweise nicht messbaren Ziele müssen operationalisiert, d. h. messbar aufbereitet und in Kennzahlen ausgedrückt werden. Die Kundenperspektive soll hierbei das Management befähigen eine kunden- und marktsegmentspezifische Strategie zu formulieren und umzusetzen. Die Erfüllung der Kundenwünsche und das Erkennen von Potenzialen im betreffenden Segment sollen letzten Endes zu Gewinnen führen.¹²

3.2.3 Die interne Prozessperspektive

Die Perspektive der internen Prozesse soll helfen diejenigen internen Prozesse zu identifizieren, welche für das Erreichen der strategischen Ziele am entscheidendsten sind. Hierbei sollen bezogen auf bestehende Prozesse, Verbesserungspotenziale aufgedeckt werden, um die strategische Zielsetzung zu fördern. Der Unterschied zu anderen Performance-Measurement Ansätzen ist, dass dabei auch Prozesse identifiziert werden sollen, welche zukünftig zur Erreichung einer nahegehend optimalen Kundenzufriedenheit wichtig sind.

⁸Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling, 2. Aufl., Gabler, Wiesbaden 2000, S. 7.

⁹Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 24.

¹⁰Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 24.

¹¹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 24.

¹²Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 24.

Die Prozesse dieser Perspektive dienen dem Unternehmen also dazu:¹³

- “die Wertvorgaben zu liefern, die von den Kunden der Zielmarktsegmente gewünscht werden und daher zur Kundentreue beitragen.
- die Erwartungen der Anteilseigner in Bezug auf hervorragende finanzielle Gewinne zu befriedigen.”

5

Es sollte sich hierbei auf diejenigen Prozesse konzentriert werden, welche den maximalen Einfluss auf die Kundenzufriedenheit und die Erreichung der Unternehmensziele haben. Dabei soll entlang der Prozesswertekette agiert werden, also vom entstehen des Kundenwunsches und der Kenntnis des Unternehmens davon, bis zu seiner Erfüllung. Die an Kaplan/Norton angelehnte Prozesswertekette ist in Abbildung 3.2 dargestellt. Auch hierbei stellt der Innovationsprozess einen Schwerpunkt dar, da die langfristige Ausrichtung eines Unternehmens in Bezug auf die Erfüllung der Kundenwünsche und das Erreichen der Unternehmensziele oftmals wirkungsvoller ist, als kurzfristiges Handeln bezogen auf existierende Produkte und Dienstleistungen.¹⁴

10

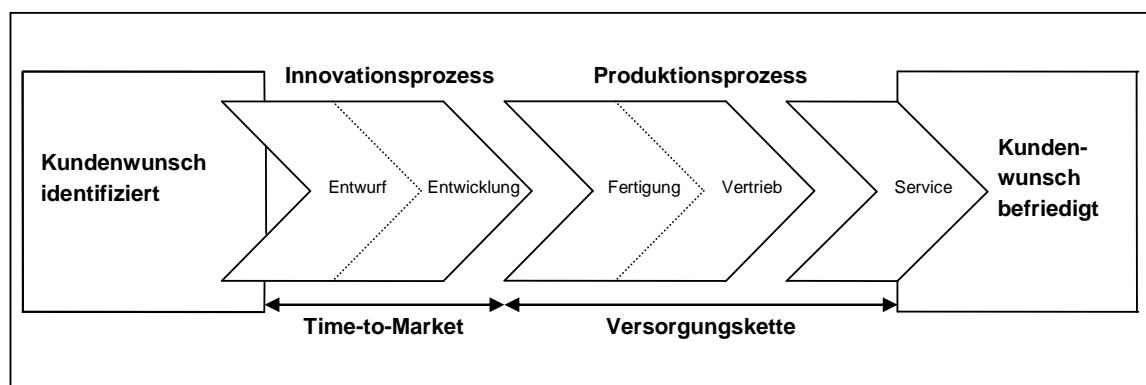


Abbildung 3.2: Wertekette (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 25.)

Diese Herangehensweise stellt ebenfalls einen Unterschied zu anderen Performance-Measurement-ansätzen dar, da bei diesen die Konzentration meist auf die Versorgungskette beschränkt ist und der Innovationsprozess außen vor bleibt.

15

3.2.4 Die Lern- und Entwicklungsperspektive

Die Lern- und Entwicklungsperspektive ist diejenige der vier Grundperspektiven, welche die Basis zum Erreichen der Ziele in den anderen Perspektiven darstellt. Nur durch fortschreitende Weiterentwicklung der Mitarbeiter, der Kommunikationsstrukturen usw., ist es möglich die die mit der BSC verbundenen “hochgesteckten Ziele” zu erreichen und das langfristige Fortbestehen des Unternehmens zu sichern.

20

Hierbei muss die Infrastruktur identifiziert werden, welche eine Organisation schaffen muss, um eine langfristige Weiterentwicklung zu ermöglichen.¹⁵ Dabei müssen bzgl. der Mitarbeiter, der Technologien sowie der Prozesse eines Unternehmens Potenziale geschaffen werden, welche zu stetigen Verbesserungen verhelfen. Diese Potenziale werden nach ihrer Identifikation in der Lern- und Entwicklungsperspektive zusammen gefasst.

25

Ziel ist es hierbei die Lücke zwischen den “hochgesteckten Zielen” der anderen Perspektiven sowie den für außergewöhnliche Leistungen notwendigen Faktoren und dem vorhandenen Potenzial

¹³im Folgenden Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 25.

¹⁴Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 25.

¹⁵Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 27.

an Menschen, Systemen und Prozessen zu schließen, da hier i. d. R., zumindest in Teilbereichen, Defizite bestehen. Um dies zu erreichen, muss das Unternehmen in die ständige anforderungsge-rechte und zukunftsorientierte Weiterbildung seiner Mitarbeiter sowie in Informationstechnologien und -Systeme investieren und dies alles mit vorhandenen und zukünftigen Prozessen abstimmen.¹⁶

5 3.3 Vereinfachungs- und Erweiterungsmöglichkeiten der Perspektiven

Die im Voraus genannten 4 Perspektiven der BSC sind dabei lediglich als Empfehlung zu sehen. Für manche Unternehmen kann es notwendig werden, die Perspektiven zu erweitern. Für andere genügen eventuell weniger Perspektiven, als die von Kaplan/Norton beschriebenen. Allerdings hat sich die Anwendung der 4 Perspektiven laut Kaplan/Norton: "...in vielen Firmen als nützlich und stabil erwiesen."¹⁷ Die vorgeschlagene Scorecard stelle dabei lediglich eine "Schablone" dar und sollte nicht als "Zwangsjacke" verstanden werden.¹⁸

Ein Beispiel für eine Erweiterung ist das in der Literatur häufig genannte Umformen der Kundenperspektive zu einer Stakeholderperspektive, da es im heutigen Unternehmensalltag immer wichtiger wird, auch andere Anspruchsgruppen als lediglich die Kunden zu befriedigen. Auch zu diesen steht ein jedes Unternehmen in bestimmten Abhängigkeitsverhältnissen. Zu nennen wären hier z. B. Lieferanten, Kreditinstitute, die Öffentlichkeit, der Staat usw.¹⁹

Kaplan/Norton räumen ebenfalls die Betrachtung von anderen Anspruchsgruppen durch eine zusätzliche Perspektive oder eigene Scorecards ein. Allerdings bedürfe nicht jeder Stakeholder eines Unternehmens seiner eigenen Perspektive. Bezogen auf Stakeholder Scorecards würden diese allerdings zur Beschreibung von Strategien nicht ausreichen, da die Treiber zur Zielerreichung fehlen.²⁰

Die Notwendigkeit das BSC-System auf wesentliche Bestandteile einzugrenzen, ergibt sich schon aus dem in Kapitel zwei genannten Risiko der Überfrachtung eines Kennzahlensystems mit zu vielen Kennziffern. Dies betrifft also ebenfalls den Einschluss von Stakeholdern in das System. Gerade das BSC-Modell erhebt den Anspruch, alle wichtigen Informationen in einer möglichst kompakten Form darzustellen. Somit sollen also nur diejenigen Perspektiven im individuellen Modell vorhanden sein, welche für die Strategieverfolgung absolut notwendig sind, da zusätzliche Perspektiven folglich zusätzliche Kennzahlen bedeuten. In der Fachliteratur werden die Grundperspektiven von Kaplan/Norton weitgehend publiziert. Allerdings gibt es ebenfalls Modifikationen, wie z. B. die genannte Abwandlung der Kundenperspektive zur Stakeholderperspektive. Einen interessanten Ansatz liefern Friedag/Schmidt.

So heißt es in "My Balanced Scorecard": "Dementsprechend werden in der Praxis die vier Kaplan/Norton'schen Perspektiven/Entwicklungsgebiete oft verändert und erweitert. Denn wir suchen nach Potenzialen, die aus strategischer Sicht für unser Unternehmen besonders beachtenswert sind."²¹

¹⁶Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 27.

¹⁷Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 33.

¹⁸Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 33.

¹⁹Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard, 3. Aufl., Haufe, Freiburg 2004, Vgl.

²⁰Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 33, Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation, hrsg. v. Horvath, P./Kralj, D., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2001, 93 f.

²¹Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19), S. 38.

Sie schlagen eine Strukturierung nach der Orientierung vor und differenzieren die folgenden Orientierungsmöglichkeiten. Es existieren demnach:

- die Human-Orientierung,
- die Prozess-Orientierung,
- die interne Orientierung sowie
- die externe Orientierung.

Aus diesen leiten die Autoren verschiedene Entwicklungsgebiete ab, welche in der Abbildung 3.3 dargestellt sind.

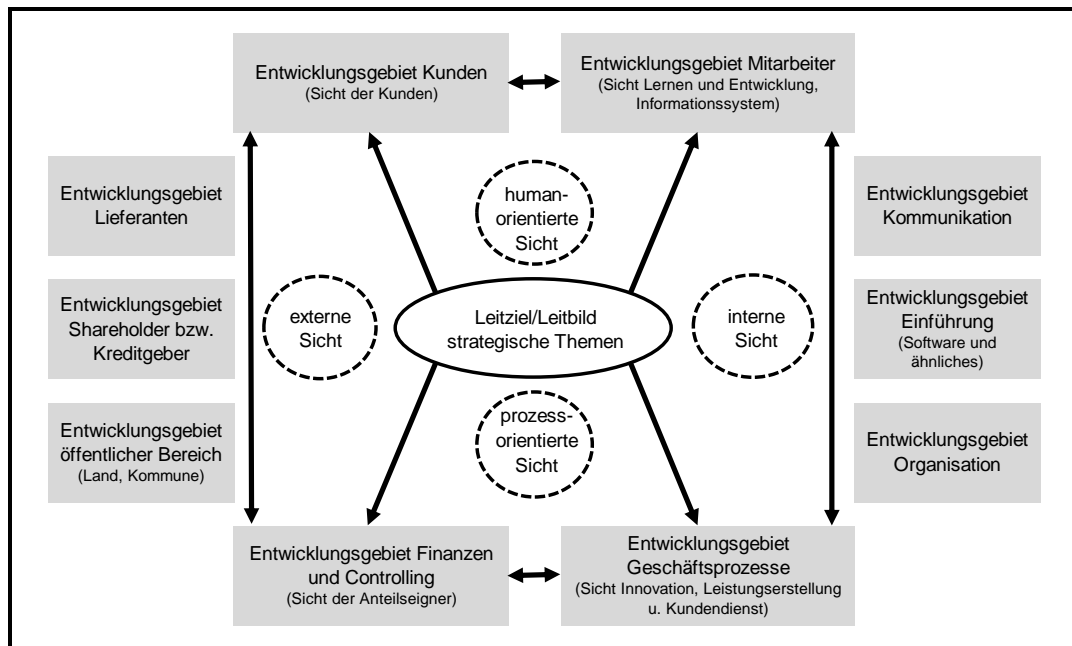


Abbildung 3.3: Perspektiven nach Friedag/Schmidt (My Balanced Scorecard, 2004, S.39.)

Sie erheben für die vorgeschlagenen Perspektiven keinen Anspruch auf Vollständigkeit und bemerken außerdem, dass nicht alle Entwicklungsgebiete von Relevanz für die Strategiewerfolgung i. S. einer Balanced Scorecard sind.²²

Auch Ehrmann sieht in dieser Konzeption "einen interessanten Ansatz" bzgl. des Aufbaues einer BSC.²³ Kritisch gilt hierzu anzumerken, dass aufgrund der hohen Anzahl an Perspektiven, die eigentliche Übersichtlichkeit der BSC verloren gehen kann. Allerdings wird durch diesen Modellvorschlag deutlich, welche Schwerpunkte eventuell ebenfalls von Bedeutung bei der Entwicklung einer unternehmensspezifischen BSC sein können. Es steht also offen, auch dieses System auf die zur Strategieverfolgung wichtigen Entwicklungsgebiete zu reduzieren, da jedes Unternehmen, welches mit einer BSC arbeitet oder plant das System einzuführen, selbst festlegt, welche Perspektiven entscheidend für eine erfolgreiche Strategieumsetzung sind. Teilweise lässt sich die Perspektivenauswahl schon aus branchenspezifischen Gegebenheiten, der Unternehmensgröße, den bearbeiteten Märkten und anderen Faktoren ableiten. So wird ein Unternehmen, dessen Kommunikationsstruktur schon optimal ausgebaut ist, so dass Änderungen keine bzw. nur marginale Auswirkungen auf das Erreichen der Unternehmensstrategie haben, in seine BSC keine Perspektive zur Thematik Kommunikation aufnehmen.

²²Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 39.

²³Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 37.

3.4 Die Verknüpfung über Ursache-Wirkungsbeziehungen

Ein gravierender Unterschied des BSC-Konzepts zu den klassischen, fast ausschließlich auf rechnungswesenbasierenden und zudem monetären Größen beruhenden Kennzahlensystemen ist somit die Hinzunahme von schwer quantifizierbaren qualitativen Leistungstreibern und die Abbildung der Messgrößen über die verschiedenen Perspektiven. Die Leistungstreiber sollen dabei die Entstehung der quantifizierbaren Kennzahlen erklären. So werden Hypothesen darüber aufgestellt, welche Leistungstreiber auf die einzelnen quantifizierbaren Ziele Einfluss haben könnten und wie sich alle Messgrößen auf die Hauptzielsetzung auswirken. Dargestellt wird dies über Ursache-Wirkungsbeziehungen der Kennzahlen über die Perspektiven einer BSC. Kaplan/Norton verdeutlichen dies mithilfe der in Abbildung 3.4 dargestellten Ursache-Wirkungskette.

Stellt bspw. der ROCE (Return on Capital Employed) eine Scorecardkennzahl der Finanzperspektive dar, lässt sich bzgl. der Kundenperspektive dazu sagen, dass eine hohe oder niedrige Kundentreue wahrscheinlich Einfluss auf die Höhe des ROCE hat. Treue Kunden werden hingegen bspw. durch pünktliche Lieferungen erreicht. Auf die OTD (On Time Delivery) nehmen zum einen die Prozessqualität und zum anderen die Prozessdurchlaufzeit in der internen Geschäftsprozessperspektive Einfluss. In der Lern- und Entwicklungsperspektive werden schlussendlich die Bedingungen geschaffen, welche zu Verbesserungen bei der Prozessdurchlaufzeit sowie der Prozessqualität führen. Eine Kenngröße könnte hierbei unter Anderen das Fachwissen der Mitarbeiter eines Unternehmens sein.²⁴

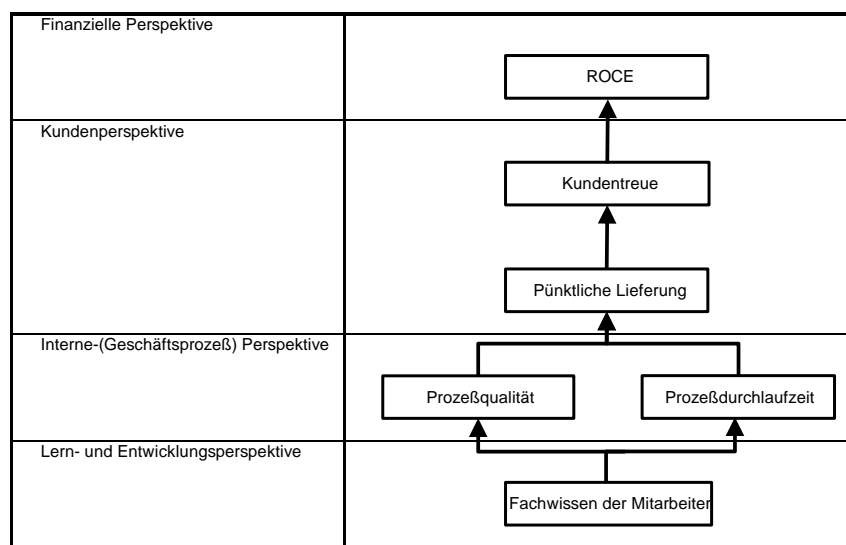


Abbildung 3.4: Ursache-Wirkungskette (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 29.)

Dieses Beispiel zeigt, wenn auch stark vereinfacht, die Verknüpfung der Einflussgrößen über alle Perspektiven. Ersichtlich wird daraus die Kombination aus harten und weichen Faktoren. Die pünktlichen Lieferzeiten, die Prozessdurchlaufzeiten und auch der ROCE lassen sich durch Datenanalysen und Messungen relativ leicht ermitteln. Das Fachwissen der Mitarbeiter, die Prozessqualität oder die Kundentreue stellen hingegen eher abstrakte Größen dar. Für sie müssen also Maßstäbe gefunden werden um sie messbar und damit vergleichbar zu machen. Wird dies erfolgreich umgesetzt, können Potenziale (Chancen sowie Stärken) oder Schwächen und Risiken aufgedeckt werden. Dies hilft hinsichtlich der Strategieumsetzung insofern, als dass aufgedeckte Schwächen Anstoß zu Verbesserungen geben. Potenziale hingegen können Konkurrenzvorteile herausstellen, welche ohne

²⁴Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 29.

die Auseinandersetzung mit der Strategie nicht erkannt worden wären. Ihre Umsetzung kann dabei entscheidend zur Erfüllung der gesetzten strategischen Ziele beitragen.

3.5 Verbreitung der Balanced Scorecard im deutschsprachigen Raum

- 5 Zur allgemeinen branchenbezogenen Verbreitung des Konzepts im deutschsprachigen Raum, kann auf eine Studie von Horváth & Partners zurückgegriffen werden. Hierfür wurden gewinnorientierte Unternehmen in Deutschland, Österreich und der Schweiz bezogen auf das BSC-Konzept befragt. Nach dieser Studie wird die BSC in vielen Branchen als strategisches Management- und Controllingkonzept eingesetzt wird. Den größten Anteil haben dabei Banken und Finanzdienstleister mit 16
- 10 Prozent der befragten Unternehmen. Weiterhin ist das Konzept in Versicherungsunternehmen, in der Automobilbranche und im Maschinenbau laut Studienergebnissen weit verbreitet. Auch bzgl. der Unternehmensgröße zeigt die Studie den Einsatz in kleinen bis sehr großen Unternehmensstrukturen. So befinden sich unter den BSC-anwendenden Unternehmen, kleinere Unternehmen mit Mitarbeiterzahlen unter 250 sowie große Konzernstrukturen mit Mitarbeiterzahlen größer 10.000.²⁵
- 15 Über einen prozentualen geschätzten Anteil der BSC in deutschen Unternehmen, sind auf Basis der Studienergebnisse leider keine Rückschlüsse möglich, da Unternehmen aus Österreich und der Schweiz einbezogen sind. Glaubt man der Studie, ist das Ergebnis über die Verbreitung der BSC in den DAX-30-Unternehmen jedoch bemerkenswert, da demnach ca. 70 Prozent dieser Unternehmen das BSC-Konzept, zumindest in Teilbereichen, einsetzen.²⁶
- 20 Speckbacher/Bischof sprachen im Jahr 2000 auf Basis ihrer Untersuchungen ca. einem Viertel der ehemaligen DAX-100-Unternehmen die Anwendung des BSC-Konzepts zu.²⁷ Dies lässt vermuten, dass sich das Konzept gerade in großen Unternehmen zu verbreiten scheint.

Zur Verbreitung im Mittelstand kann eine Studie der FAS-AG aus dem Jahr 2005 herangezogen werden. Hiernach wird die BSC im Mittelstand zum damaligen Zeitpunkt bei 16,8 % der Unternehmen

25 als Steuerungsinstrument genutzt.²⁸

Allerdings ist kein direkter Vergleich unterschiedlicher Studienergebnisse möglich, da diese sich bezogen auf die Grundgesamtheit sowie Untersuchungsraum, Auswertungsmethodik usw. teilweise stark unterscheiden. Dadurch sind die Ergebnisse der unterschiedlichen Studien inkonsistent, was somit ebenfalls keine hinreichend genauen Prognosen auf die Verbreitung zulässt. Ein weiteres Problem,

30 welches sich hinsichtlich aller empirischer Untersuchungen über die Verbreitung des Konzepts ergibt, ist die zu weite Fassung des BSC-Begriffs. Der Begriff ist hierfür unzureichend konkretisiert. Hierdurch wird eine genaue Prognose über die Verbreitung zusätzlich erschwert, da Unternehmen teilweise angeben eine BSC zu verwenden, obwohl nur Teile des Ansatzes zur Steuerung verwendet werden. Weiterhin existieren BSC-konforme Konzepte, die unter einem anderen Namen verwendet

35 werden, obwohl sie grundlegend dem System der BSC entsprechen. Deswegen wird auf die Nennung weiterer Studienergebnisse verzichtet. Jedoch lässt sich auf Basis der genannten Beispiele vermuten, dass gerade börsenorientierte Unternehmensorganisationen in der BSC ein geeignetes Management- und Controllingkonzept zu sehen scheinen

²⁵Vgl. *anonym 1*: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht, hrsg. v. Horváth & Partners, 2008, S. 6.

²⁶Vgl. *anonym 1*: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25), S. 7.

²⁷Vgl. Speckbacher, G./Bischof, J.: Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem, in: Die Betriebswirtschaft 60 (2000), S. 795–810, 797 ff. Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 423.

²⁸Vgl. *anonym 2*: Mittelstandsstudie 2004/2005: "Finanzierung, Controlling und Bilanzierung", hrsg. v. FAS AG, 2005, S. 36.

3.6 Steuerung von Non-Profit-Organisationen

In dieser Arbeit wird das BSC-System lediglich aus Sicht von gewinnorientierten Unternehmen betrachtet. Aufgrund der individuellen Erstellung einer BSC sowie dem Einbezug von nichtmonetären Größen, bietet sich das System jedoch ebenfalls für die Steuerung von Nonprofit-Organisationen (NPO)²⁹ an,³⁰ welches einen wesentlichen Vorteil des Konzeptes gegenüber anderen Steuerungssystemen darstellt und deshalb ebenfalls kurz angerissen werden soll.

NPO benötigen, aufgrund ihrer Besonderheiten ein Steuerungssystem, welches nicht allein auf finanziellen Kennzahlen basiert. Die BSC scheint hierfür ein geeignetes Instrument zu sein.³¹

Ein Artikel aus "Controlling" greift die Thematik folgendermaßen auf. Demnach: "[...] existieren in diesen Organisationen keine Maßstäbe anhand derer sich die Beteiligten ausrichten können. Eine Lösung dieses Steuerungsmangels könnte die Balanced Scorecard liefern, da sie sich von einer einseitigen Betrachtung löst und auf diverse Steuerungsgrößen zurückgreift. Folglich kann die Balanced Scorecard, wird sie in der richtigen Weise kommuniziert, einen entscheidenden Beitrag leisten, um eine effiziente Kontrolle der Organisation zu gewährleisten."³²

Dadurch dass die Perspektiven einer BSC frei wählbar und die von Kaplan/Norton vorgeschlagene Struktur nur eine Vorgabe aber keine "Zwangsjacke" darstellt, kann das System an die Bedingungen von NPO angepasst werden. In NPO stehen finanzielle Formalziele wie Liquidität und Gewinn hinter Sachzielen, wie der bspw. Erfüllung einer gemeinnützigen Aufgabe.³³ Somit steht bei diesen Organisationen eher die Mission³⁴ im Vordergrund. Dabei kann durch die Offenheit des Modells eine Umgestaltung der Grundsystematik erfolgen. Beispielsweise wäre es denkbar, dass die Finanzperspektive die Basis zur Erfüllung der Aufgabe (Mission), bspw. in einem Krankenhaus, darstellt und die Kundenperspektive den Platz der Finanzperspektive einnimmt. Auch in einem Krankenhaus werden finanzielle Mittel benötigt, welche i. d. R. begrenzt sind. Innerhalb der Finanzperspektive und den folgenden Perspektiven müssen nun mit diesen begrenzten Mitteln die Bedingungen geschaffen werden, um eine bestmögliche Patientenversorgung zu erreichen.

²⁹Der Begriff NPO ist nicht genau definiert. Als NPO gelten i. d. R. Organisationen, die selbstständig in privater Trägerschaft handeln, dem Gewinnausschüttungsverbot unterliegen und einen institutionalen Charakter besitzen. Weiterhin muss ein gewisses Maß an Freiwilligkeit existieren, d. h., nicht Alle Mitarbeiter erhalten eine Entlohnung.

³⁰Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 173 ff. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 379 ff.

³¹Vgl. dazu auch Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 298.

³²Bergmann, M.: Balanced Scorecard in Non-Profit-Organisationen, Einsatzmöglichkeiten und Adaptionserfordernisse, in: Controlling, 4-5, 2004, S. 229–236, hier S. 229.

³³Vgl. Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 356.

³⁴Die Erklärung des Begriffs erfolgt im folgenden Kapitel

4 Implementierungsprozess einer Balanced Scorecard

Zur Verdeutlichung der Funktionsweise einer BSC wird folgend der Implementierungsprozess dargestellt. Um trotz der theoretischen Bearbeitung der Thematik eine Verbindung zur Praxis herzustellen, wird in Anlehnung an Literaturbeispiele sowie eigenen Ideen ein fiktives Minimalbeispiel konstruiert.

Die Studie von Horváth & Partners belegt, dass ein relativ hoher Anteil der befragten Unternehmen zur Erstellung einer BSC mit Microsoft-Excel arbeitet.¹ Auch Kaplan/Norton sowie andere Autoren verweisen auf die Verwendungsmöglichkeit einfacher Standardsoftware zur Erstellung einer BSC.² Da die Erstellung einer BSC sowie deren Verknüpfung mit bereits verwendeten Informationssystemen ebenfalls eine Controllingaufgabe darstellen kann, wird das Beispiel, wie eingangs der Arbeit erwähnt, ergänzend zur Arbeit in Teilen mittels fiktiver Daten und Berechnungen in MS-Excel generiert. Inwiefern die Umsetzung unter realen Bedingungen mit den gleichen Methoden und ähnlichen Messgrößen erfolgt, soll dabei nicht ausschlaggebend sein. Weiterhin ist der Realitätsbezug der Messgrößenergebnisse im Simulationsbeispiel nicht maßgeblich, da hierfür die Vergleichsinformationen fehlen und zudem in der Praxis ebenfalls unternehmens- oder branchenspezifische Unterschiede von Kennzahlenergebnissen herrschen. Vielmehr interessieren die Möglichkeiten der einfachen Umsetzung, um aufgrund der gewonnenen Erkenntnisse, Aussagen über den Praxisnutzen des BSC-Konzepts und eventuelle Umsetzungsprobleme treffen zu können. Die gewonnenen Erkenntnisse sollen somit die kritische Beurteilung des Konzepts unterstützen. Auszüge aus dem Beispiel werden innerhalb der Arbeit verwendet, um möglichen Ergebnissen der einzelnen Implementierungsschritte aufzuzeigen. Die Dateien werden der Arbeit als Ergänzung beigelegt. Auf das Beispiel wird jeweils an gegebener Stelle verwiesen.

Im deutschsprachigen Raum existieren zwei dominante konzeptionelle Ansätze bezogen auf die Weiterentwicklung und Modifikation der BSC, an welchen sich verschiedene Fachliteratur zur Thematik anlehnt. Dies sind zum einen Friedtag/Schmidt und zum anderen die Autoren um Horváth & Partners. Der Autor dieser Arbeit möchte das Implementierungskonzept von Horváth & Partners für diese Arbeit bevorzugen. Die Wahl für diese Vorgehensweise hat folgende Gründe. Ein Anspruch an Kennzahlensysteme, welcher bspw. von externen Anspruchsgruppen erwartet wird, ist Vergleichbarkeit. Da das BSC-Konzept aufgrund seiner unternehmensindividuellen Freiheit einen Vergleich zweier Unternehmen, Geschäftsfelder o. ä. auf Basis der BSC ohnehin erschwert, würde eine zu starke Abweichung von der Grundsystematik diesen Effekt zusätzlich verstärken. Die Autoren um Horváth & Partners orientieren sich trotz verschiedener sinnvoller Ergänzungen und Vereinfachungen stark an Kaplan/Norton. Zudem ist die Vorgehensweise angepasst an die im deutschen Sprachraum herrschenden Bedingungen.³

Daneben ist ein weiterer Anspruch, welchen die Begründer der BSC zusagen, die Übersichtlichkeit und Verständlichkeit. Diese geht in den Augen des Verfassers dieser Arbeit bei der Vorgehensweise

¹Vgl. siehe Abschnitt 1.2

²Vgl. bspw. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 288; Friedtag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 106.

³Vgl. dazu auch Schmeisser, W./Claussen, L.: Controlling und Berliner Balanced Scorecard Ansatz, Oldenbourg, München 2009, S. 56.

von Friedtag/Schmidt verloren, weswegen ebenfalls der gut strukturierte und verständliche Ansatz von Horváth & Partners bevorzugt wird. Nützliche Ergänzungen und Bemerkungen anderer Autoren werden jedoch ebenfalls aufgezeigt.

4.1 Formulierung von Mission und Vision und Klärung der strategischen Voraussetzungen

5

Um strategisches Denken in strategisches Handeln umzusetzen, sind konkrete Vorstellungen bzgl. Mission und Vision eines Unternehmens erforderlich, denn sie sind die Basis für alle unternehmerischen Handlungen. Vision und Mission eines Unternehmens, eines Geschäftsfeldes bzw. eines Unternehmensteilbereiches bilden die Basis der BSC-Einführung. Die Vision stellt hierbei das oberste zu erreichende Ziel aus Unternehmenssicht dar, ohne dabei eine Außenwirkung erzielen zu wollen.

10

Nach Friedtag/Schmidt entsteht die Vision oder das Leitziel dabei: "[...] aus der Kombination von praktischen Kenntnissen der eigenen Kompetenzen ("im Leben stehen"), vom gesellschaftlichen Überblick ("über die Grenzen des eigenen Alltags hinaussehen") und von utopischer Inspiration ("ein Bild von der Zukunft entwerfen", "Chancen wittern")."⁴ Bezieht man dies auf ein Gesamtunternehmen, so beschreibt die Vision also das Hauptziel, welches Auskunft darüber gibt, welchen Zustand die Unternehmung für die Zukunft anstrebt. Somit stellen Visionen Wunschvorstellungen über teilweise vage formulierte oberste Ziele dar, welche zudem meist individuell geprägt sind.⁵

15

Die Mission hingegen versucht eine Außenwirkung zu erzielen. Dabei sollen in erster Linie die Kunden angesprochen aber auch andere Anspruchsgruppen, wie z. B. Lieferanten, die Medien etc. erreicht werden. Intern soll die Mission auch die Mitarbeiter ansprechen. Damit wirkt sie motivationsfördernd.⁶ Sie ist somit als "Leitbild" zu verstehen. Durch sie wird die Kraft der Unternehmung und ihre Kompetenzen bildhaft verdeutlicht, unabhängig davon ob diese bereits gegeben, in Entwicklung oder nur potentiell vorhanden sind.⁷

20

Kaplan/Norton setzen das Vorhandensein von Mission, Vision und Strategien bei einer BSC-Einführung im jeweiligen Unternehmen oder einer Geschäftseinheit voraus und beginnen beim Einführungsprozess einer BSC mit der Ableitung der strategischen Ziele. Danach beginnt der Scorecardprozess indem das Top-Management die Strategie im Team in spezifische strategische Ziele übersetzt.⁸ Schon der Untertitel des ersten von Kaplan/Norton zur Thematik BSC veröffentlichten Buches "Translating Strategy into Action" impliziert das Vorhandensein von Strategien und Visionen und unterstreicht damit die Zielsetzung, welche die Autoren dem Konzept beimessen. Eine BSC stellt hiernach ein Instrumentarium zur Strategieumsetzung, nicht zur Strategieentwicklung dar.⁹

25

30

Allerdings können in der Praxis, legt man diese Annahme zugrunde, verschiedene Probleme entstehen. Beispielsweise können Vision, Mission und Strategien beim Top Management des jeweiligen Unternehmens oder Geschäftsbereiches vorhanden sein, werden jedoch nicht kommuniziert. So liegen in Unternehmen teilweise nur implizite Vorstellungen - in den Köpfen der Manager - bzgl. Vision, Mission und Strategie vor. Bei der Einführung einer BSC erfordert dies vorerst die Strategie bewusst zu machen, zu explizieren.¹⁰ Ferner können innerhalb der Unternehmensführung die Vorstellungen

35

⁴ Friedtag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 39.

⁵ Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 21; Friedtag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 31.

⁶ Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 23.

⁷ Friedtag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 34.

⁸ Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 11.

⁹ Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 17; Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 24

¹⁰ Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 46.

über die Unternehmensvisionen auseinander fallen, selbst wenn sich bereits eine Mission etabliert hat. Kaplan/Norton zitieren zu dieser Problematik Senge, wonach viele Führungskräfte persönliche Visionen haben, die nie zu einer gemeinsamen und anspornenden Vision eines ganzen Unternehmens werden. Folglich werde eine Kraft benötigt, welche die Visionen einzelner in eine Unternehmensvision übersetzt.¹¹

Gegen das Vorhandensein einer vollständig ausgearbeiteten Strategie spricht zudem, dass Unternehmen dynamischen Umweltbedingungen ausgesetzt sind. Also kann es notwendig werden, vorhandene Strategien zu überdenken und gegebenenfalls neue Strategien zu entwickeln. Daneben kann es ebenfalls sein, dass in Unternehmen keine konkreten Vorstellungen über eine grundlegende Unternehmensstrategie und/oder kein vollständiges strategisches Planungs- und Kontrollsystem existieren.

Kaplan/Norton weisen ebenfalls auf die "turbulenteren Wettbewerbsbedingungen" im heutigen Unternehmensalltag hin. Dies mache ein ständiges Überprüfen der Strategien notwendig.¹² Deshalb nehmen sie das Element "strategisches Feedback und Lernprozess" in das BSC-Konzept auf. Das BSC-System folglich Abbildung 4.1 als Kreislauf zu verstehen, in welchem ein ständiges Überprüfen und Anpassen der Strategie erfolgt bzw. neue Strategien entwickelt werden.

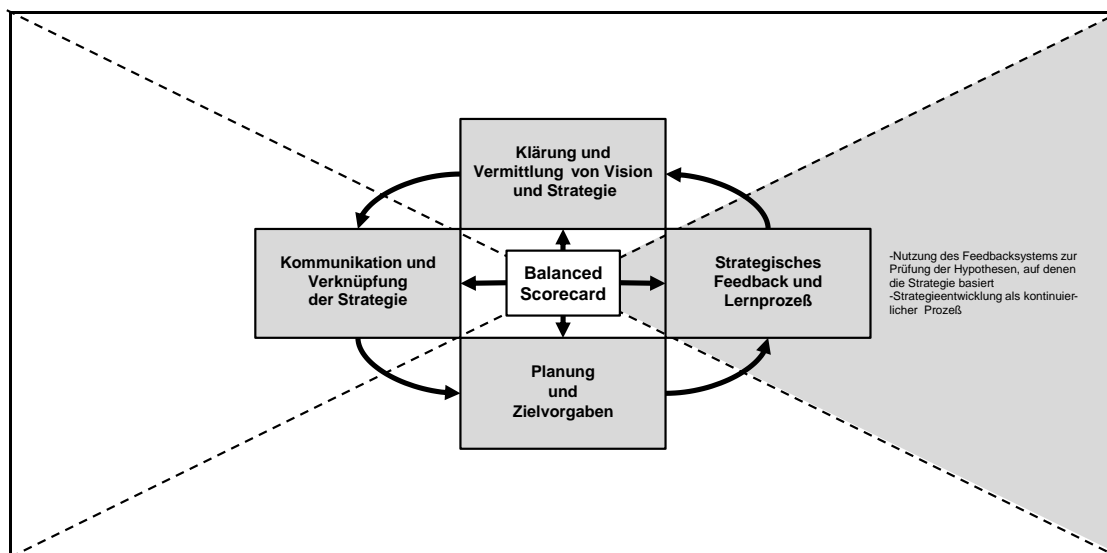


Abbildung 4.1: Strategisches Feedback und Lernen (nach Kaplan/Norton: Balanced Scorecard, 1997, S. 244.)

Neue Strategien basieren jedoch eventuell auf anderen Visionen. Der Formulierung oder Überarbeitung von Vision und Mission und dem Erarbeiten von Strategien kommt somit, auch wenn nicht durch die Autoren betont, eine besondere Bedeutung zu. Jedes Unternehmen, welches die Einführung einer BSC plant, muss sich zu Beginn ausführlich mit seinen Strategien auseinandersetzen. Dies bedeutet jedoch ebenfalls eine Auseinandersetzung mit Visionen und Missionen, da Strategien auf diesen basieren.¹³

Daraus folgt, dass zu Beginn des Entwicklungs- und Einführungsprozesses einer BSC, an die aktuellen Umwelt- und Unternehmensbedingungen angepasste Strategien erarbeitet werden müssen, um diese dann i. S. von Kaplan/Norton zu "übersetzen". Dies schließt folglich das Ermitteln von Vision und Mission ein. Somit besteht die Möglichkeit, das Element des "strategischen Feedback

¹¹Senge (1990) zitiert von: Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 23.

¹²Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 242.

¹³Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 85.

und Lernprozesses“, als Ausgangspunkt des BSC-Projektes zu verstehen. Als Kernbestandteil des “strategischen Feedback und Lernprozesses” nennen die Autoren konkret die Strategieentwicklung.

Zur geschilderten Problematik schreiben Curle u. a.: “Die reine Lehre der Balanced Scorecard geht davon aus, dass alle nötigen Analysen durchgeführt und ein Zukunftsbild entwickelt wurde... Diese Idealsituation liegt aber in den seltensten Fällen vor. [usw.]”¹⁴ Das Vorhandensein einer vollständigen Strategie ist in vielen Unternehmen “Fiktion” oder ein “frommer Wunsch”.¹⁵

Im Horváth & Partners-Modell wird deshalb ein, dem eigentlichen BSC-Projekt vorangehender, Prozess der “strategischen Klärung” empfohlen.¹⁶ Bevor jedoch mit der Klärung der strategischen Voraussetzungen begonnen wird, muss für das BSC-Projekt der organisatorische Rahmen geschaffen werden. Hierbei wird u. a. das Projektteam zusammen gestellt sowie die BSC-Architektur festgelegt, der Ressourcenaufwand geschätzt, die Projektorganisation und der Projektablauf gestaltet. Weiterhin werden die verwendeten Begriffe und Methoden standardisiert, um ein einheitliches Verständnis und Konsistenz innerhalb des Projektteams zu erhalten.¹⁷ Detailliert soll hierauf jedoch nicht eingegangen werden. Prinzipiell folgt die Vorgehensweise dem Ablauf eines Projektcontrollings.

Im Rahmen der strategischen Klärung erfolgt ein sogenannter “Strategiecheck”, welcher der Identifikation strategischer Voraussetzungen dient. Dies können fehlende oder zu grob formulierte Leitziele und Leitbilder oder Unklarheiten bzgl. der strategischen Positionierung sein. Für den Strategiecheck wird ein Vorgehen in sechs Schritten publiziert.¹⁸

1. Schritt Eins bildet dabei eine umfassende Dokumentenanalyse. Dabei werden u. a. Protokolle von Strategie-Workshops, Pressemitteilungen, Kundeninformationen, Geschäftsberichte, Branchen- und Kundenanalysen etc. untersucht.
2. Für den zweiten Schritt schlagen die Autoren teilstrukturierte Strategieinterviews mit den Führungskräften vor.
3. Im dritten Schritt werden die unterschiedlichen Strategieverständnisse und -bilder visualisiert.
4. Danach folgt eine Diskussion der strategischen Themen, woraufhin
5. die gewonnenen Erkenntnisse konsolidiert werden.
6. Den Schluss des Strategiechecks bildet das Ableiten und Verabschieden der strategischen Stoßrichtung.

Hiebei wird ferner geprüft:¹⁹

- “ob und welche Vision vorliegt,
- ob und welche Mission verfolgt wird,
- ob und welche Werte zu berücksichtigen sind,
- wie das Geschäftsmodell aufgestellt ist.”

Dabei wird ebenfalls der Klärungsbedarf bzgl. des Verständnisses dieser Themen aus Sicht des Managements und der Berater geprüft, da ein Gesamtverständnis bei allen Beteiligten geschaffen werden muss.²⁰ Hierfür werden vier mögliche Fälle bezogen auf die in einzelnen Unternehmen vorherrschenden strategischen Voraussetzungen unterstellt, welche sich in der in Abbildung 4.2 dargestellten Matrix abbilden lassen.²¹

¹⁴ Fink, A. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. Horváth & Partners, 2. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2001, S. 98.

¹⁵ Vgl. Fink, A. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 14), S. 98; Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 113; Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 45.

¹⁶ Vgl. Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 111 ff.

¹⁷ Vgl. Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 73 ff.

¹⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 126.

¹⁹ im Folgenden Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 127.

²⁰ Vgl. Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 127; Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), 85 f.

²¹ Vgl. Curle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 124.

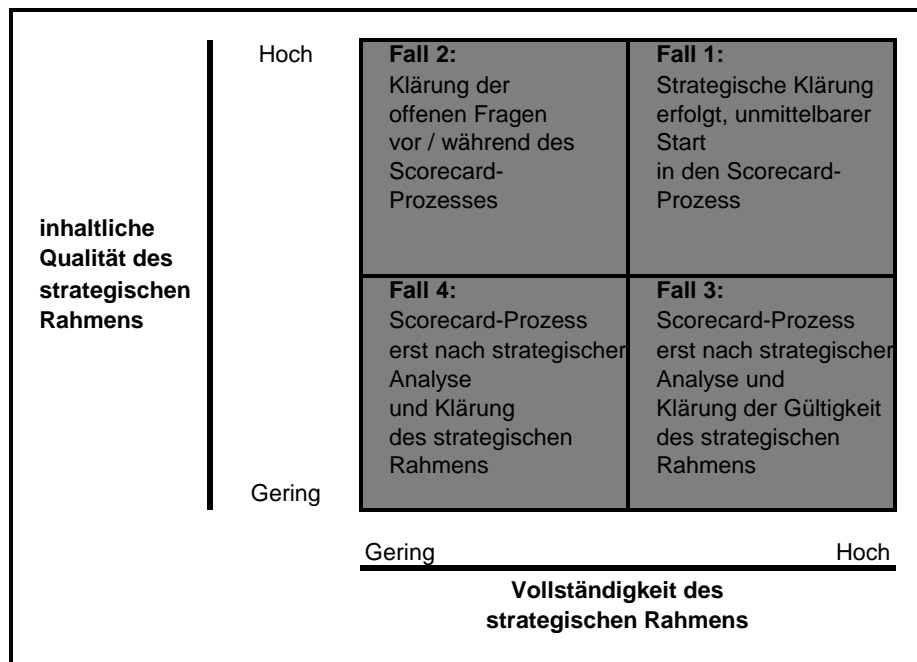


Abbildung 4.2: Einschätzung der strategischen Voraussetzungen nach Horváth & Partners (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.125.)

An den Fällen vier und fünf ist zu erkennen, dass vor dem Scorecardprozess erst eingehende strategische Analysen zur Findung und Entwicklung einer geeigneten Grundstrategie notwendig sind. Ein Start in den BSC-Entwicklungsprozess, wie von Kaplan/Norton vorgeschlagen, würde in diesen Fällen nicht zum gewünschten Erfolg führen, da entweder keine oder aber nicht den aktuellen Gegebenheiten entsprechende Strategien existieren und somit vor der Einführung der BSC neue Strategien entwickelt werden müssen. Auch im Horváth & Partnersmodell wurde der Strategieprozess deshalb um strategieentwickelnde Elemente erweitert, wohingegen dies in früheren Auflagen des Titels "Balanced Scorecard umsetzen" noch nicht explizit vorgesehen war.²² Für diese Fälle werden umfassende strategische Analyseverfahren vorgeschlagen, um eine den aktuellen Unternehmens- und Umfeldbedingungen entsprechende Grundstrategie zu erhalten. Abbildung 4.3 zeigt den Strategieprozess des Horváth & Partners-Modells mit Auszügen möglicher Inhalte der einzelnen Phasen. Zur Strategieentwicklung wird dabei auf verschiedenen Blickwinkel der Strategieforschung ("Denkschulen der Strategieentwicklung") hingewiesen. Unter anderem wird sich hierbei auf die Arbeiten von Porter, Simons und Ansoff bezogen.²³

²²Die strategische Klärung beschränkte sich in früheren Auflagen des Titels "Balanced Scorecard umsetzen" lediglich auf ein Strukturieren und Ergänzen bestehender Strategien auf Basis von im Unternehmen bereits vorhandenem Wissen über Kunden, Wettbewerb und Unternehmen. Umfassende Unternehmens-, Markt- und Kundenanalysen, die Simulation von Szenarien und die Ermittlung von Trends und Erfolgsfaktoren waren dabei nicht vorgesehen. Insofern wurde das Vorgehen von Kaplan/Norton lediglich erweitert, indem offene Fragen und Unstimmigkeiten geklärt wurden, nicht jedoch die inhaltliche Richtigkeit der Strategie.; Vgl. Fink, A. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. Partners, Horváth & Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2000, 68 ff. Fink, A. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 14, S. 26), 97 ff.

²³Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 123.

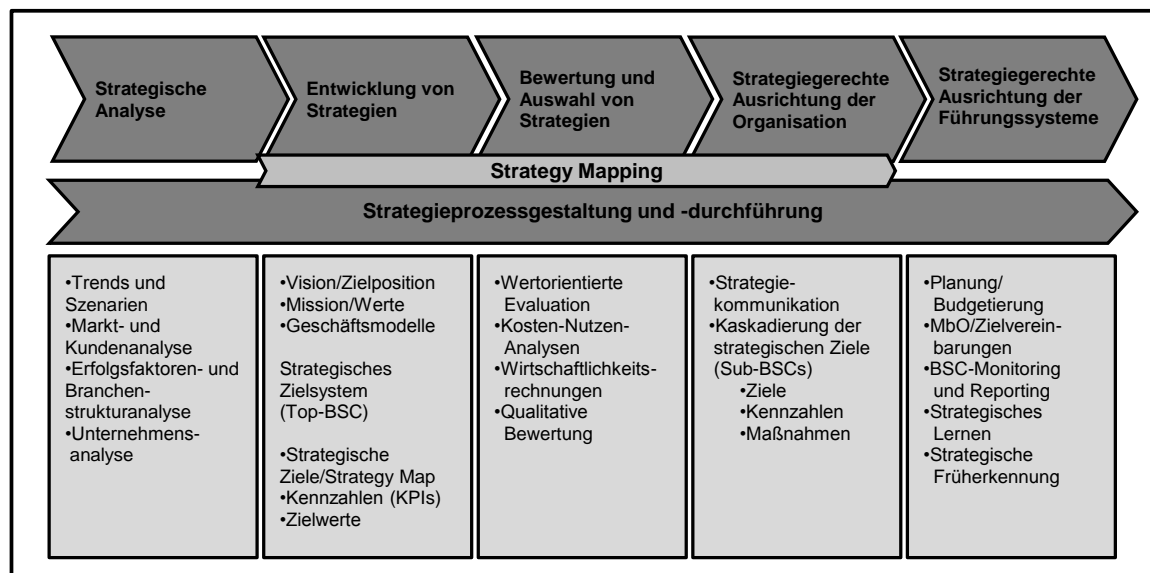


Abbildung 4.3: Das Strategieprozessmodell von Horváth & Partners (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.121.)

Für das Untersuchen der Voraussetzungen und Tragfähigkeit des jeweiligen Geschäftsmodelles schlagen die Autoren das sogenannte 7-K-Modell vor, welches in Abbildung 4.4 dargestellt ist.

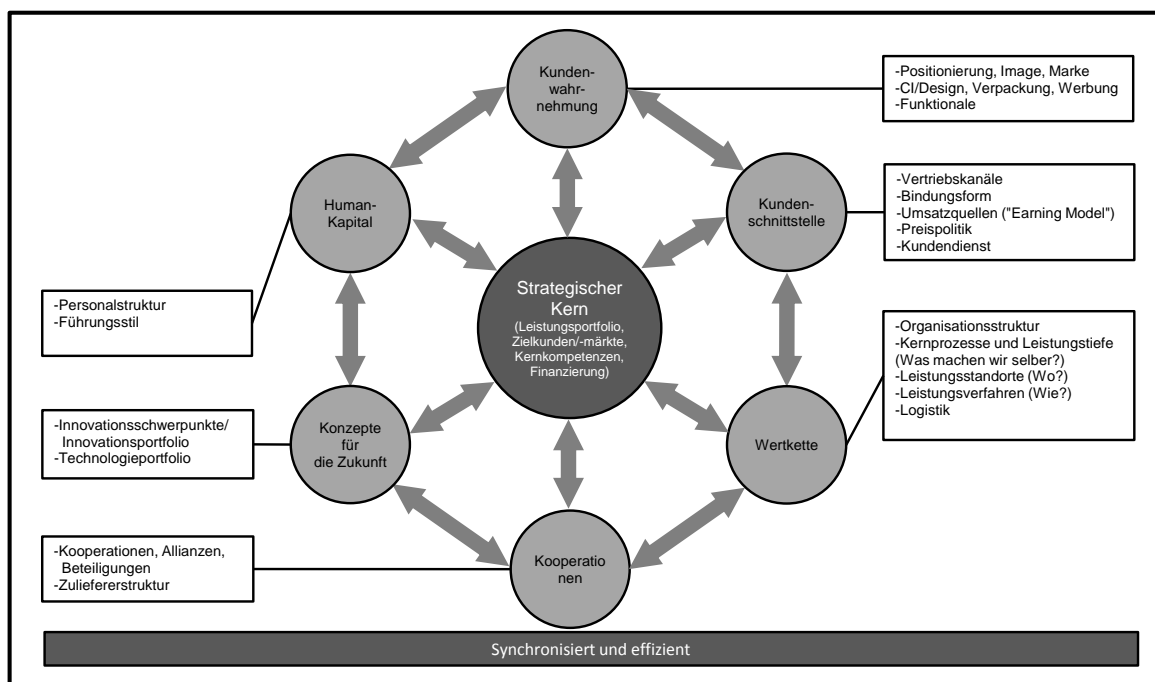


Abbildung 4.4: 7-K-Modell (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.127.)

In diesem werden Geschäftsmodelle zur Komplexitätsreduktion, durch die folgenden Kernthemen abgebildet:²⁴

- 5 1. Strategischer Kern
2. Kundenwahrnehmung
3. Kundenschnittstelle

²⁴Vgl. hierzu und im Folgenden Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 127.

4. Wertkette
5. Kooperation
6. Konzepte für die Zukunft und
7. Humankapital.

5 Diese umfassen wiederum einzelne Handlungsfelder innerhalb der Kernthemen. Das Modell soll hierbei dem Aufdecken der strategierelevante Handlungsfelder der betreffenden Organisation oder Organisationseinheit dienen. Weiterhin wird dabei die Ist-Situation der Handlungsfelder festgestellt und ermittelt. Ferner erfolgt in diesem Schritt die Wahl der Perspektiven. Wie viele Handlungsfelder wichtig für die Strategieausrichtung und -umsetzung sind, hängt von der Komplexität des Geschäfts-
 10 modelles ab. Je komplexer die Unternehmensstrukturen und die bearbeiteten Geschäftsfelder sind, je mehr Handlungsfelder werden für die Strategieumsetzung von Bedeutung sein. Die Schwerpunkte sind also unternehmensspezifisch zu bestimmen.²⁵

Zusammenfassend werden innerhalb der "Strategischen Klärung" also Fragen bzgl. der vorhandenen und potentiellen Kunden, Märkte, angebotenen Produkte, Dienstleistungen und Services, der
 15 Wettbewerbsvorteile usw. beantwortet. Hierdurch wird überprüft ob eine Grundstrategie vorliegt und ob diese den aktuellen internen und externen Gegebenheiten entspricht.²⁶ Alle so gesammelten Informationen bilden nun die Basis für die Bestätigung oder das Verabschieden einer individuellen strategischen Stoßrichtung.

Folgend soll nun das erwähnte Minimalbeispiel konstruiert werden. Dabei wird auf eine Produktbe-
 20 schreibung verzichtet. Hierfür können individuelle Beispiele herangezogen werden. Die Ausgangssituation in einem fiktiven Unternehmen könnte stark vereinfacht folgendermaßen umrissen werden.

*Ein fiktives Unternehmen, die XY-GmbH startet Ende 2010 aufgrund von stagnierenden Umsätzen, steigenden Gesamtkosten und fehlender strategischer Planung ein BSC-Projekt. Mithilfe des BSC-Konzepts soll die angestrebte Strategie im Unternehmen implementiert und verankert werden. Es
 25 stellt bisher drei Produkte X1 bis X3 im Elektronikbereich her, welche einen Markt aber verschiedenen Preissegmente bedienen und ein gutes Preis-Leistungs-Verhältnis aufweisen. Mit diesen Produkten erzielte es 2010 einen Gesamtumsatz von zehn Millionen Euro. Für 2011 wird ebenfalls mit einem Umsatz von zehn Millionen Euro oder einem Umsatzrückgang gerechnet. Es existieren zahlreiche Mitwettbewerber und der betreffende Markt entwickelt sich langsam (Reifephase), jedoch kann das
 30 Unternehmen nicht vom Wachstum profitieren. Bisher besteht nur ein Vertriebsweg über den Einzelhandel. Es wurde sich für die Anwendung des klassischen Konzepts mit vier Perspektiven nach Kaplan/Norton entschieden.*

Ziel des Unternehmens ist ein Markt- und Umsatzwachstum bei einer stabilen bzw. wachsenden Rendite. Hierfür wurde die Eigenkapitalrendite als Maßstab gewählt.

35 *Mission und Vision des Unternehmens könnten also wie folgt lauten.*

"Der Auftrag der XY-GmbH (oder unsere Mission...) ist es, mit unseren Produkten weiterhin zur Spitze im Preis/Leistungsbereich zu gehören. Die Zufriedenheit unserer Kunden steht hierbei im Mittelpunkt unseres Tuns."

40 *"(Unsere Vision ist...) Wir werden mit unseren Produkten zu einem der führenden Unternehmen in Deutschland. In den nächsten 5 Jahren wird die XY-GmbH deshalb ihren Umsatz rentabel verdoppeln."*

Ein einfaches Stärken-Schwächenprofil des Unternehmens im Vergleich zum größten Konkurrent sowie eine einfache SWOT-Matrix könnte wie in Tabelle 4.1 und Abbildung 4.5 dargestellt aussehen.

²⁵Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 129.

²⁶Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 129 f.

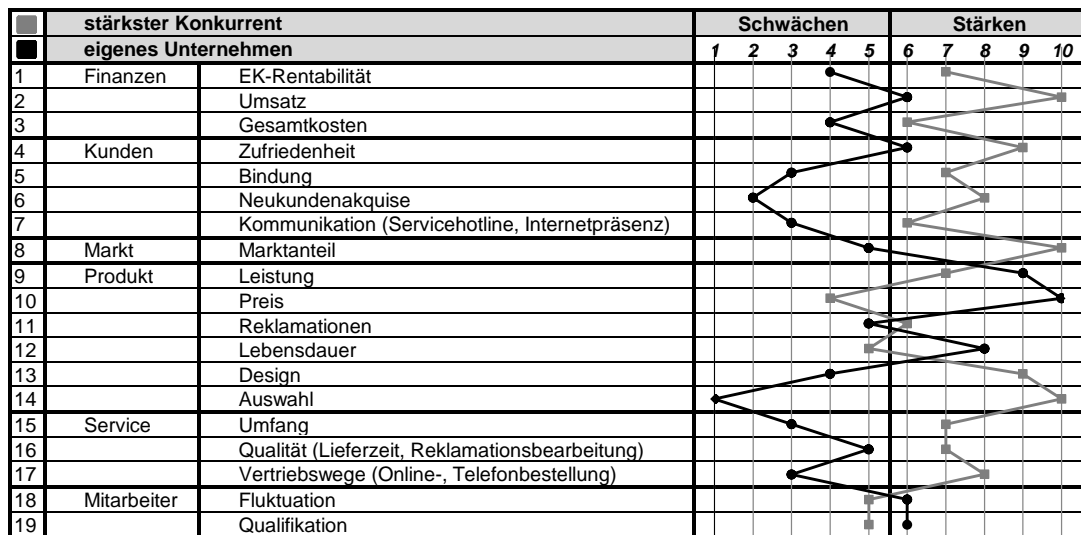


Tabelle 4.1: Stärken-Schwächenprofil (eigenes Beispiel)

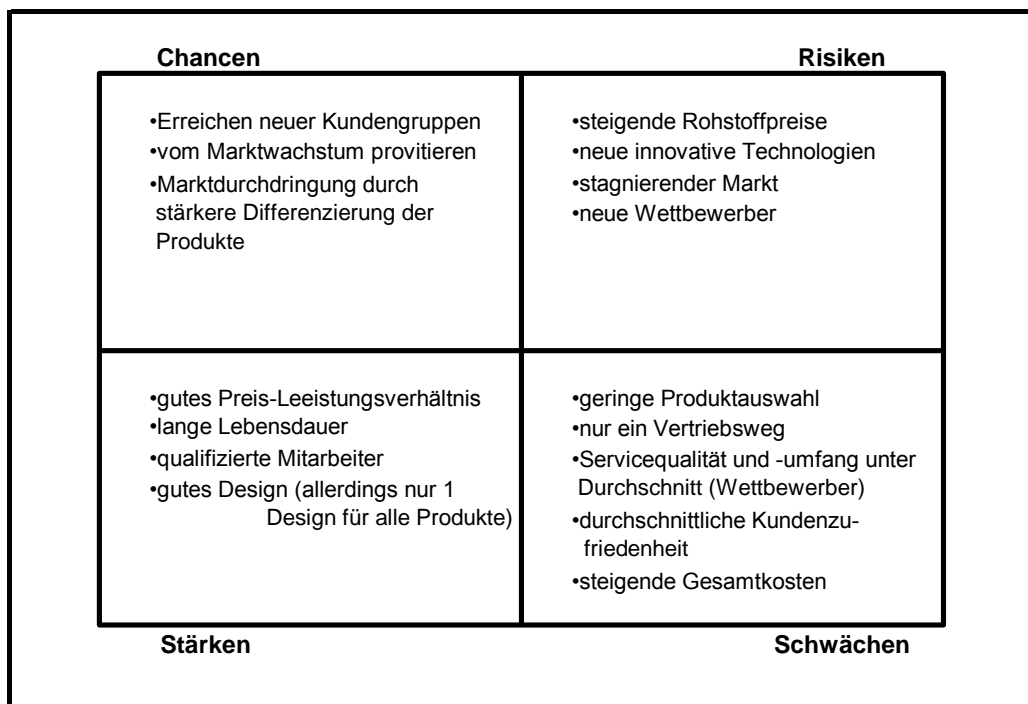


Abbildung 4.5: SWOT-Matrix (eigenes Beispiel)

Die strategische Stoßrichtung könnte durch folgende Kernthemen ausgedrückt werden:

- *Marktdurchdringung und -wachstum sowie Umsatzsteigerung auf Basis einer Erhöhung des Produktangebotes sowie der Serviceauswahl und -qualität*
- *stärkere Konzentration auf Kundenbedürfnisse*
- 5 • *Forcieren der F&E bzgl. Produktweiter- und Neuentwicklungen auf Basis von Standardisierungsmaßnahmen.^{27, 28}*
- *Kostensenkungspotenziale aufdecken und umsetzen, um Stellung im Preis-Leistungs-Bereich beizubehalten*
- *Vertrieb neben dem Einzelhandel auf Endverbraucher ausrichten*
- 10 Innerhalb der strategischen Klärung sind, je nach Komplexität des Geschäftsmodelles, wesentlich umfassendere Analysen bzgl. Markt und Wettbewerb, Prozessen usw. notwendig. Dies ist nur eine sehr vereinfachte Darstellung der möglichen Basissituation eines fiktiven Unternehmens, genügt aber für das generieren der Beispiele bei der weiteren Erläuterung des BSC-Entwicklungsprozesses.

4.2 Bestimmung strategischer Ziele und Zuordnung zu den Perspektiven

15

Ist der Prozess der "strategischen Klärung" abgeschlossen, beginnt das eigentliche Scorecard-Projekt i. S. von Kaplan/Norton. Nachdem die auf Vision und Basisstrategie bezogenen erfolgskritischen strategischen Themen erörtert wurden, werden daraus spezifische strategische Ziele abgeleitet.²⁹ Kaplan/Norton schlagen hierfür die Teamarbeit des Top-Managements vor.³⁰ Die BSC wird Top-Down
20 erstellt, weswegen der Anstoß idealer Weise von der oberen Führungsebene ausgeht.³¹

20

Bei der Zusammensetzung des BSC-Projektteams ist eine heterogene Zusammenstellung zu bevorzugen. Eine solche Zusammenstellung des BSC-Teams gewährleistet verschiedene Sichtweisen und fachliche Kompetenzen, da unterschiedliche Kenntnisse und Erfahrungen über die Zusammenhänge in den einzelnen Bereichen existieren.³² Es sollen also neben der obersten Leitung, Fach- und Füh-
25 rungskräfte am BSC-Projekt teilnehmen, welche das Unternehmen als Gesamtheit repräsentieren.³³

25

Zusätzlich können externe Berater mit BSC-Projekt-Erfahrungen die Einführung begleiten. Sie können dabei helfen Betriebsblindheit zu vermeiden, da sie aufgrund ihres Abstandes zum Unternehmen über eine objektivere Sichtweise verfügen.³⁴

²⁷ Produktstandardisierungen sind durch Vereinheitlichungen (Abmessungen, Formen, Größen etc) von Einzelteilen (Normung) bzw. von kompletten Produktvarianten gekennzeichnet. Dabei sollen Degressionseffekte genutzt werden, indem verschiedene Teile als Gleichteile für unterschiedliche Produkte verwendet werden. Standards werden zunehmend in der Automobilbranche eingesetzt, bspw gleiche Bodengruppen für verschiedene Modelle.

²⁸ unbekannt 7: Produktstandardisierung, Feb. 2011, URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/produktstandardisierung.html>, Vgl. bspw.

²⁹ Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 11.

³⁰ Dies könnten bspw. die Anteilseigner, Vorstände oder die eingesetzten Geschäftsführer sein.

³¹ Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 11; Currle, M. u.a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 89.

³² Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 73.

³³ Vgl. Jannsen, J.: Balanced Scorecard (Band 14), DGQ, Frankfurt 2004, S. 21.

³⁴ Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 78 f. Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), 128 f.

Folgend soll nun der Entscheidungsprozess zur Ermittlung der strategischen Ziele dargestellt werden. Dabei müssen die Ziele folgende Kriterien aufweisen. Sie sollten:³⁵

- unternehmensspezifisch, individuell und nicht austauschbar sein,
- die Strategie in die betreffenden Perspektiven überführen, indem handlungsorientierte Aussagen formuliert werden, bspw. "Servicequalität erhöhen" und
- diese Aussagen in ihre strategischen Bestandteile aufgliedern, d.h. alle betreffenden Elemente zur Zielerreichung aufzeigen - um das Ziel "Gewinn um 20% erhöhen" zu erreichen, sind Finanz-, Kunden-, Prozess sowie Mitarbeiteraspekte beeinflussende Faktoren. Es ist also die Frage nach dem "Wie" wird dieses Ziel erreicht zu stellen.

Da im Team bei der Erarbeitung der strategischen Ziele, eine Vielzahl an Zielvorschlägen auftauchen kann, müssen daraus die für die Strategie maßgeblichen Ziele ermittelt werden. Weiterhin sind die Zielvorschläge hinsichtlich Inhalt, strategischer Bedeutung und Konkretisierung zu präzisieren. Die Haupteinschluss- oder -ausschlusskriterien sind hierbei in der strategischen Relevanz und der Wirtschaftlichkeit zu sehen.

Zur Zielauswahl sollte dabei nach folgendem Muster vorgegangen werden.³⁶

1. Inhaltliche Klärung der Zielvorschläge
2. Klärung der strategischen Bedeutung
3. Ermittlung des Konkretisierungsgrades der Zielvorschläge
4. Zuordnung zu den betreffenden BSC-Perspektiven
5. Dokumentation der gewählten Zielvorschläge

Die inhaltliche Klärung der Zielvorschläge zielt dabei auf die Identifikation gleicher oder unklar formulierter Zielvorschläge. Weiterhin werden die Ziele auf ihre strategische Bedeutung untersucht. Hierbei wird ermittelt, ob ein Ziel nicht eher operativen Charakter besitzt, einen Wettbewerbsvorteil verspricht und ob diesbezüglich Handlungsbedarf besteht.

Hiernach sollten nur diejenigen Ziele in die BSC Einzug finden, welche sich durch eine hohe Wettbewerbsrelevanz sowie einen hohen Handlungsbedarf auszeichnen, nicht aber Ziele, welche der operativen Gewährleistung des normalen Geschäftsbetriebes dienen. Für Ziele mit hoher Wettbewerbsrelevanz und geringem Handlungsbedarf, besteht ausschließlich bei negativen Abweichungen im Vergleich zum Wettbewerb ein Interesse sie in die BSC aufzunehmen.³⁷

Zusammenfassend soll in diesem Entwicklungsschritt also die Bedeutung und Rechtfertigung für die Aufnahme der Ziele in die BSC hinterfragt werden. Weiterhin werden die Ziele hierbei simultan den betreffenden Perspektiven zugeordnet. Dabei sollten folgende Aspekte beachtet werden.³⁸

- Nur für die Umsetzung der angestrebten Strategie entscheidende Ziele auswählen.
- Keine zu pauschalen Ziele verwenden, wie z.B. "Prozesse optimieren", denn diese führen zu einer Balanced Scorecard die wenig Antrieb für eine engagierte Umsetzung der Strategie liefert.
- bei der Verwendung von pauschalen Zielen wie z.B. "Kundenzufriedenheit erhöhen", muss aus den Ursache-Wirkungsverknüpfungen hervorgehen, durch welche anderen Ziele dieses Ergebnisziel erreicht werden soll.

³⁵Vgl. im Folgenden *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 157.

³⁶Vgl. im Folgenden *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 163.

³⁷Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 167.

³⁸Vgl. hierzu und im Folgenden *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 155 ff.

- Keine zu konkreten Ziele bilden wie z.B. "neue Fertigungslinie anschaffen", denn dadurch wird unklar, welches Ziel diesem vorgelagert ist. Solche Ziele beschreiben meist Aktionen, welche zur Erfüllung strategischer Ziele beihelfen. Das genannte Beispiel könnte z. B. aus Produktivitätssicht eine Aktion darstellen.

5 Zur Erleichterung der Zielauswahl, kann die in Abbildung 4.6 dargestellte Matrix verwendet werden.³⁹

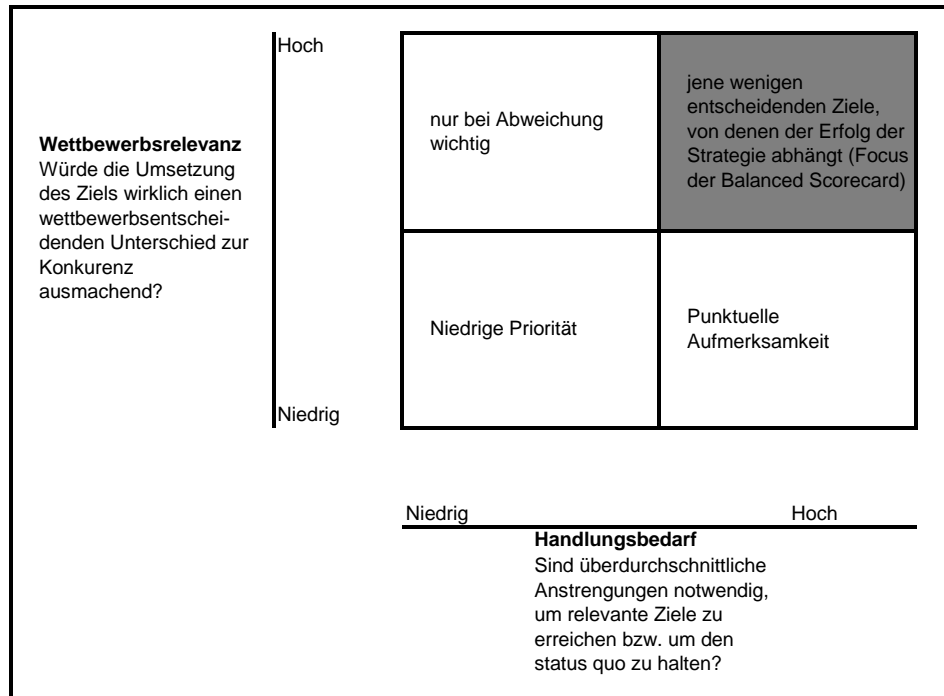


Abbildung 4.6: Ableitung strategische Ziele (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.167.)

Bezüglich der Verantwortung der Ziele wird, anders als von Kaplan/Norton empfohlen, das Benennen von sogenannten Zielpaten vorgeschlagen, welche alle mit der Zielerreichung Beteiligten koordinieren. Eine eindeutige Einzelverantwortungen berge die Gefahr von fragmentierter Verantwortung, da die Gefahr besteht, dass sich die Beteiligten nur auf das Erreichen der Ziele ihres Verantwortungsbereiches konzentrieren, ohne sich dabei am Gesamtzielsystem zu orientieren.⁴⁰

Bezogen auf das Minimalbeispiel, wird folgend unterstellt, dass die strategischen Themen aufbauend auf Vision und Mission und der angestrebten Strategie nach dem erläuterten Schema durch das Festlegen spezifischer strategischer Ziele konkretisiert und den Perspektiven der BSC zugeordnet wurden. Als Wettbewerbsvorteil wurde das gute Preis-Leistungsverhältnis der Produkte angenommen. Diesen will das Unternehmen für sich nutzen, indem über Standardisierungen und Modularisierungen, bei gleichbleibender bzw. aufgrund von Synergie- und Erfahrungseffekten indirekt verbesserter Produktqualität- und -leistung, Kostenvorteile generiert werden. Hierdurch soll ebenfalls die Entwicklung neuer Produkte und Varianten erleichtert werden. Weiterhin wird unterstellt, dass Defizite beim Service herrschen, weswegen ebenfalls eine Verbesserung von Serviceleistung und -angebot mit in die Strategie einfließt, um diese Wettbewerbsnachteile auszugleichen. Die beiden eher pauschalen Ziele "Kundenzufriedenheit erhöhen" und "Image verbessern", erklären sich durch die Konkretisierung über diejenigen Ziele, mit denen sie erreicht werden sollen. In diesem Fall, durch die indirekten Qualitätsverbesserungen und die Erhöhung der Auswahl an Produkten sowie der Verbesserung von Serviceumfang und -qualität. Dies wird in den Ursache-Wirkungszusammenhängen im nächsten Abschnitt ersichtlich. Bezogen auf die Kostensenkung bei gleichbleibender oder verbesserter Produktqualität und -leistung könnte bspw. folgendermaßen argumentiert werden. Standardisierungen

³⁹Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 164 ff.

⁴⁰Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 176.

bewirken langfristig u. a. kürzere Entwicklungszyklen, Lagervorteile sowie geringere Bestellkosten und somit eine Kostensenkung. Das Ziel "neue Medien und Vertriebswege nutzen" wird hierbei noch der Potenzialperspektive zugeordnet, da dies ein bisher nicht genutztes Potenzial darstellen soll. Mitarbeitermotivation und -qualifikation sollen erhöht werden, um die Prozessziele positiv zu beeinflussen und somit die Zielerreichung zu fördern. Tabelle 4.2 zeigt das mögliche Ergebnis bezogen auf das Beispielunternehmen.

strategische Ziele	
Finanzen	
kontinuierliches Renditewachstum bzw. stabile Rendite anstreben	
Umsatz rentabel verdoppeln	
wettbewerbsfähige Kostenstruktur schaffen	
Kunden	
Marktwachstum vorantreiben	
Image verbessern	
Kundenzufriedenheit erhöhen (Produktvielfalt, -qualität, Preis/Leistung)	
Serviceangebot und -qualität	
interne Prozesse	
Produkte standardisieren/modularisieren (Produktqualität indirekt verbessern)	
Produktvielfalt erhöhen	
Durchlaufzeiten senken	
Servicequalität verbessern und Serviceangebot erhöhen	
Lernen/Entwicklung/Potenziale	
Mitarbeiterqualifikation erhöhen	
Mitarbeitermotivation erhöhen	
neue Medien und Vertriebswege nutzen	

Tabelle 4.2: strategische Ziele (eigenes Beispiel)

4.3 Entwicklung einer Strategy Map

Die gewählte Strategie muss im nächsten Schritt strukturiert und dokumentiert werden. Dafür stellen Strategy Maps oder strategische Landkarten ein geeignetes Hilfsmittel dar. Hierfür werden die strategischen Ziele und ihre Beziehungen zueinander visualisiert. Es werden Hypothesenbündel gebildet, welche die Zusammenhänge der Ziele durch Ursache-Wirkungsbeziehungen über alle Perspektiven der BSC grafisch verdeutlichen.⁴¹

Hierbei beschreiben die Autoren um Horváth & Partners einen einfacheren, weniger strategietheoretischen Weg, als dies Kaplan/Norton tun. Die BSC-Urheber gehen dabei stärker auf die Strategieforschung ein. Hiernach sind strategische Themen die Reflexion des Führungsteams, was als erfolgversprechend angesehen wird aber nicht die Ergebnisse bzgl. Finanzen und Kunden. Strategische Themen zeigen hiernach lediglich auf, was die Führung intern umsetzen zu müssen glaubt, um strategische Erfolge zu erzielen. Demzufolge beziehen sich die strategischen Themen auf die Inhalte der internen Geschäftsprozesse. Strategische Themen bieten dabei die Möglichkeit die Strategie in verschiedenen Kategorien zu segmentieren.⁴² Jedes dieser strategischen Themen bildet nach Kaplan/Norton:

"einen Pfeiler der Strategie [...] und beinhaltet seine eigenen strategischen Hypothesen, das eigenen Set von Ursache-Wirkungsbeziehungen und, wenn nötig, eigene Scorecards."⁴³ (Abb. 4.7)

Außerdem schaffe der BSC-Ansatz ein:

⁴¹ Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 296.

⁴² Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 72.

⁴³ Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 73.

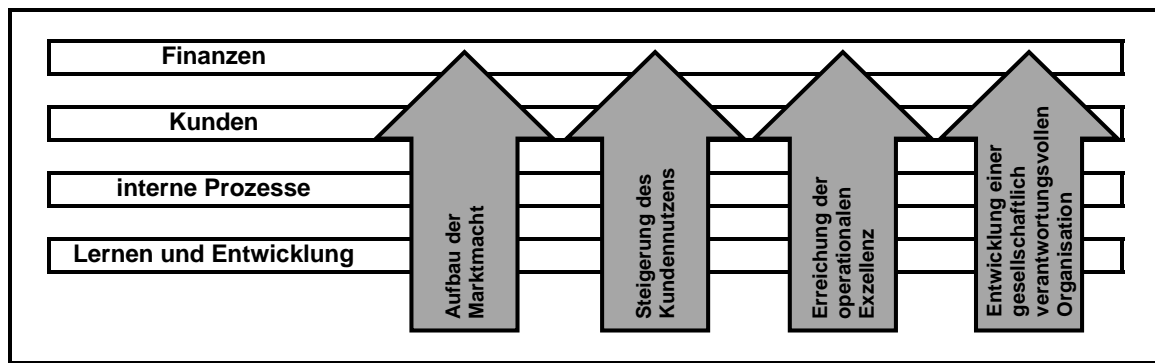


Abbildung 4.7: Aufbaustruktur der Strategy Map (nach Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S.72.)

“Gleichgewicht zwischen unterschiedlichen Kräften”.⁴⁴

Egal welches übergeordnete finanzielle Ziel dabei angestrebt werde, bestehen hiernach zwei Grundstrategien, um das finanzielle Ergebnis zu beeinflussen. Dies ist zum einen die Wachstumsstrategie und zum anderen eine Produktivitätsstrategie. Für diese sind wiederum unterschiedliche Komponenten von Bedeutung. Für die Wachstumsstrategie stellen Marktmacht und Kundennutzen die Komponenten dar, wohingegen die Produktivitätsstrategie auf einer Verbesserung der Kostenstruktur und/oder einer Verbesserung des Auslastungsgrades der Vermögenswerte aufbaut. Die BSC soll dabei die Möglichkeit bieten, jene gegensätzlichen Strategien zu vereinen, da ihre Ausgewogenheit sicher stelle, dass eine Senkung der Kosten und der Vermögenswerte ein mögliches Wachstum nicht behindern.⁴⁵

Weiterhin nennen Kaplan/Norton drei unterschiedliche, durch Treacy und Wiersma beschriebene, Strategien, die erfolgreiche BSC-Anwender bzgl. ihres Wertangebotes auszeichnet. Demzufolge weisen Organisationen folgende Differenzierungsstrategien auf, um sich auf den bearbeiteten Märkten zu differenzieren.⁴⁶

1. Produktführerschaft
2. Kundenvertrautheit
3. Operationale Exzellenz

Diese zeichnen sich durch unterschiedliche Ausprägungen bezogen auf das Wertangebot innerhalb der Elemente, Produkte- und/oder Dienstleistungen, Kundenbeziehung und Image aus, welche in der folgenden Abbildung dargestellt sind.

Wie aus Abbildung 4.8 hervorgeht, wird unterstellt, dass Unternehmen in einer der drei Differenzierungsstrategien “gut” sind und für die anderen Merkmale die Basisanforderungen erfüllen. Alle Aktivitäten und Zusammenhänge innerhalb der BSC zielen, wie von Kaplan/Norton in ihren Werken mehrfach betonen, auf eine Befriedigung der Shareholder über eine Steigerung des Shareholder Value.⁴⁷ Der Fokus liegt somit bei großen börsenorientierten und zudem US-amerikanischen Unternehmen, woraus sich die Vorlage der in Abbildung 4.9 dargestellten Strategy Map ergibt.

⁴⁴ Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 76.

⁴⁵ Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 77.

⁴⁶ Vgl. hierzu und im Folgenden Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 78 ff.

⁴⁷ Die Strategien der Finanzperspektive sollten die Schaffung und Steigerung des Shareholder Value verfolgen.; Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 76 Der Shareholder Value ist der Unternehmenswert aus Sicht der Aktionäre (Shareholder), dargestellt über den Wert je Aktie.; *anonym 3*: Shareholder Value, Feb. 2011, URL: <http://boersenlexikon.faz.net/sharehol.htm>, bspw.

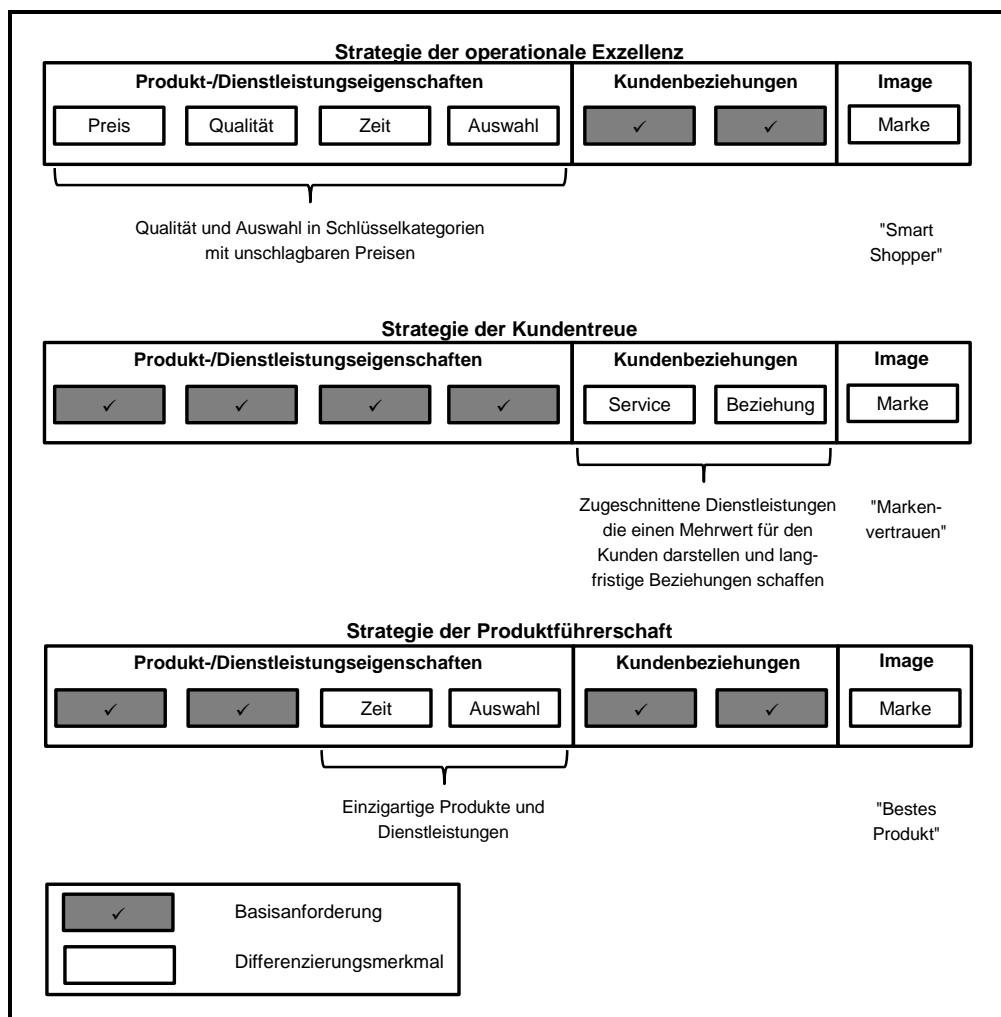


Abbildung 4.8: Aufbau Strategy Map: Das Wertangebot für den Kunden (Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 80.)

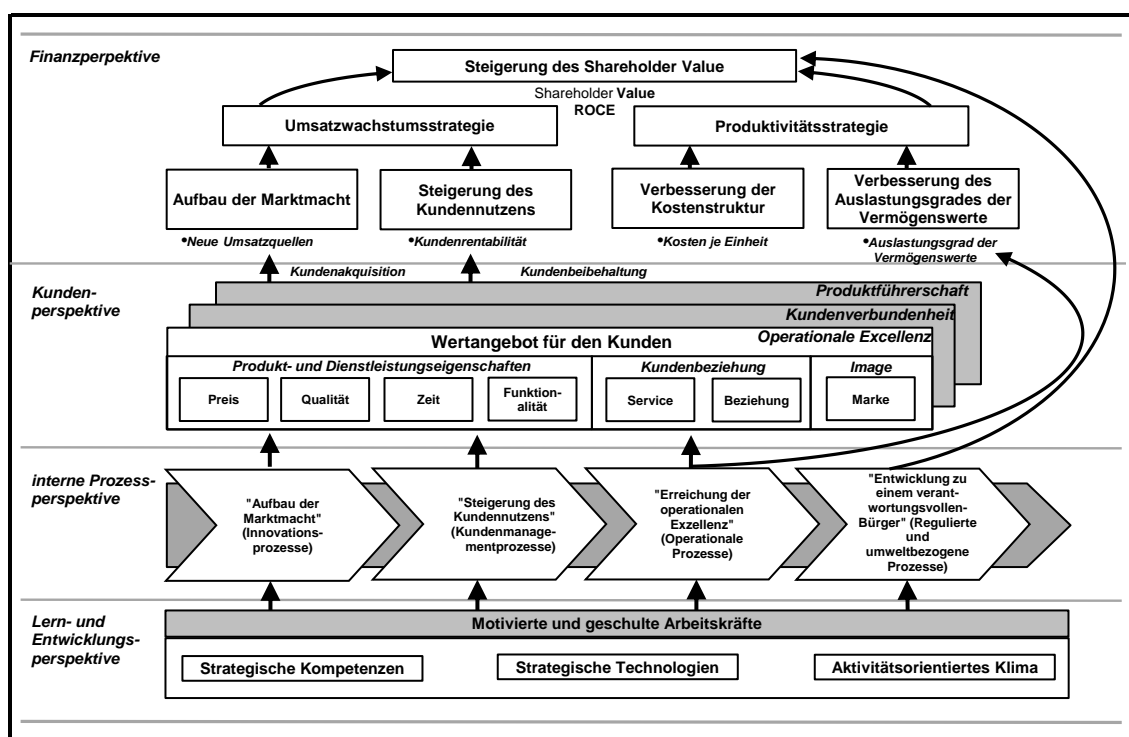


Abbildung 4.9: Strategy Map (Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 88.)

In Deutschland hingegen dominieren kleine und mittelständische Unternehmen (KMU).⁴⁸ Sie machten 2007 ca. 99,3 Prozent aller Unternehmen aus und beschäftigten knapp 60 % der Arbeitnehmer in Deutschland. Den größten Anteil bildeten sogenannte Kleinstunternehmen mit 81,4 Prozent.⁴⁹

Gerade kleinere Unternehmen verfügen eventuell nicht über die notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen bezogen auf strategisches Controlling, um eine so differenzierte Herangehensweise bei der BSC-Einführung umzusetzen. Zudem ist davon auszugehen, dass die Ressourcen für umfangreiche strategische Analysen knapper sind, als in großen Unternehmensorganisationen. Weiterhin bestehen im Vergleich zu US-amerikanischen Unternehmen kulturelle Unterschiede, die sich nicht einfach auf die Unternehmen im deutschen Sprachraum projizieren lassen.⁵⁰

Außerdem muss bzgl. der Strategiedifferenzierung in diesem Sinne erwähnt werden, dass das Erfüllen der Basisanforderungen hier als gegeben gilt und somit keine strategische Relevanz besitzt. Jedoch kann das Nichterfüllen von z. B. Branchenstandards einen Wettbewerbsnachteil bedeuten und wird somit bedeutsam für die erzwungene Strategie.⁵¹ Ferner wird durch Kaplan/Norton außerdem, wie erwähnt, von vollständig ausgearbeiteten Strategien und zudem umfassenden strategischen Kenntnissen ausgegangen, welches jedoch nicht immer gegeben ist. Folglich können gerade bei kleineren Unternehmen Mischstrategien entstehen, da der Fokus der strategischen Anstrengungen zum einen auf das Erfüllen der Standards gerichtet ist und zum anderen auf dem Erreichen der direkt verfolgten Strategie liegt. Der Aufbau der Strategy Map nach dem Schema von Kaplan/Norton, könnte also dazu führen, strategische Aspekte zur Zielerreichung zu missachten. Auf große Unternehmensorganisationen trifft dies i. d. R. nicht zu, da sie über die notwendigen Kompetenzen bzgl. strategischer Planung und Strategieentwicklung verfügen und somit ihre Konzentration auf eine der jeweiligen Differenzierungsstrategien des Wertangebots ausrichten und wenn nötig mehrere BSC's für unterschiedliche strategische Zielsetzungen erstellen. Fraglich ist jedoch, ob dies auf kleine und mittelständische Unternehmen anwendbar ist.

Für das Ermitteln der Ursache-Wirkungsbeziehungen werden im Horváth & Partners-Modell 4 Möglichkeiten vorgeschlagen.⁵²

1. Lassen sich die Beziehungen, ausgehend von der Potenzialperspektive (Bottom-up) ableiten.
2. Kann die Ableitung von der Finanzperspektive (Top-down) auf deduktive Weise geschehen oder
3. induktiv ermittelt werden.
4. Außerdem ist die Ableitung der Beziehungen ausgehend von der Kundenperspektive möglich.

Die Ermittlung ausgehend von der Kundenperspektive stellt die Bedeutsamkeit der Kundenperspektive in den Vordergrund, wohingegen die deduktiven und induktiven Herleitungsformen dem Top-Down-Prinzip, ausgehend von der Finanzperspektive, folgen. Zur genaueren Beschreibung der anderen Methoden sei auf die Literatur verwiesen.⁵³

Bei der Ableitung ausgehend von der Potenzialperspektive erfolgt der Prozess Bottom-up. Es werden hierbei erst die Beziehungen innerhalb der Potenzialperspektive hergestellt und dann ihre Wirkung auf die Ziele der darüber liegende Perspektive usw. Alle Zusammenhänge der Ziele werden so

⁴⁸Eine allgemeine Definition für KMU existiert nicht. Vielmehr gibt es verschiedene Ansätze. Die KMU-Einteilung nach EU-Richtlinie (Artikel 2 2003/361/EG) sieht folgende Abstufungen vor: Mittlere Unternehmen Mitarbeiter bis 249 und Umsatz bis 50 Mio. Euro oder Bilanzsumme bis 43 Mio. Euro, Kleine Unternehmen bis 49 Beschäftigte, Umsatz bis 10 Mio. Euro oder Bilanzsumme bis 10 Mio. Euro, Kleinstunternehmen bis 9 Mitarbeiter, Umsatz oder Bilanzsumme bis 2 Mio. Euro

⁴⁹anonym 4: Anteile kleiner und mittlerer Unternehmen an ausgewählten Merkmalen 2007, Statistisches Bundesamt Deutschland, Feb. 2011, URL: http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/KMUMittelstand/Tabellen/Content75/Insgesamt_CIK.psm1, Vgl.

⁵⁰Vgl. dazu auch: *Friedag, H./Schmidt, W.*: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 100.

⁵¹Vgl. Bestimmung strategischer Ziele Abschnitt 4.2

⁵²Vgl. hierzu und im Folgenden *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 188.

⁵³Vgl. ausführlich in *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 188 ff.

ausgehend von der Basisperspektive, als "Gesamtwirkungsnetz" dargestellt. Dieser Vorgehensweise schließt sich der Verfasser dieser Arbeit an, da sie für ihn die schlüssigste Systematik darstellt. Durch diese Verfahrensweise können redundante Zielbeziehungen, d. h. Zusammenhänge ohne zusätzliche Information vermieden werden.⁵⁴ Ein zusätzlicher Vorteil dieser Vorgehensweise, ist das Arbeiten von der BSC-Basis ausgehend. Es wird hierbei entlang der Strategie, "in Pfeilrichtung" gearbeitet, welches folglich dem Ursache-Wirkungsprinzip entspricht. Die Potenzialperspektive liefert die Ursachen, welche sich gegenseitig beeinflussen und schließlich auf Ziele der internen Prozessperspektive wirken usw.⁵⁵

Für welches Verfahren sich anwendende Unternehmen entscheiden, obliegt den Präferenzen der jeweiligen Entscheidungsträger. Ziel ist es dabei alle, für die gewählte Strategie maßgeblichen Beziehungen zu erfassen und so die Strategie visuell innerhalb der Strategy Map abzubilden. Hierbei sollte nach dem Prinzip "Konsens vor Scheingenaugigkeit" verfahren werden.⁵⁶

Bezogen auf das Minimalbeispiel und die ermittelten strategischen Ziele, könnte die Strategy Map der XY-GmbH wie in Abbildung 4.10 dargestellt aussehen.⁵⁷

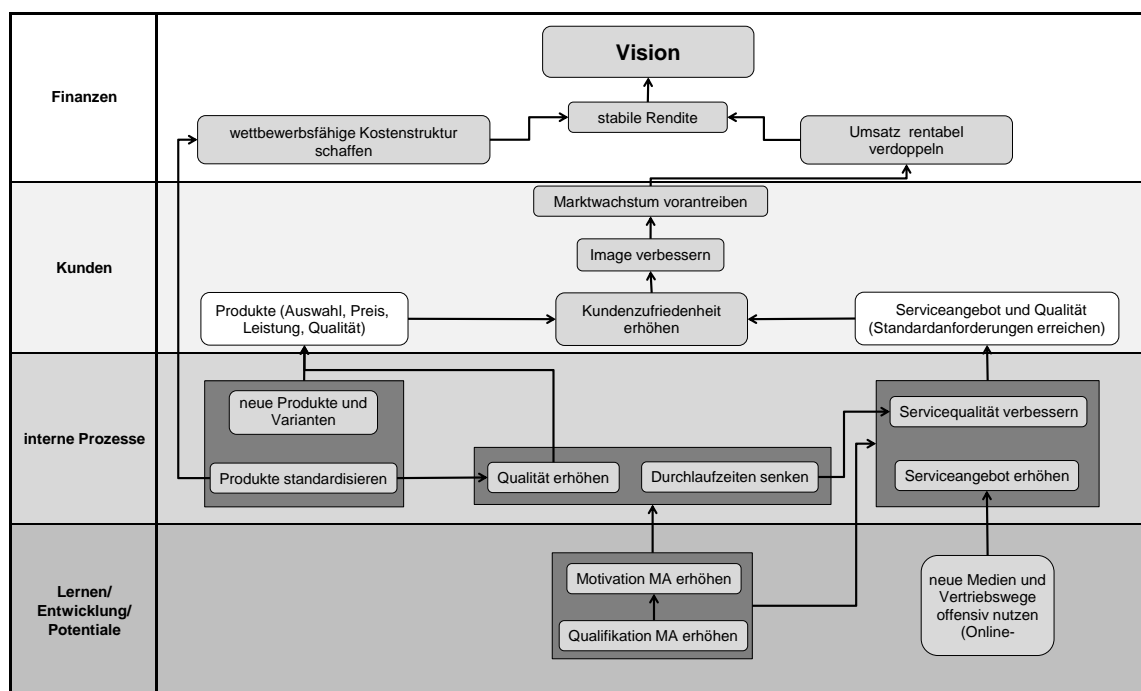


Abbildung 4.10: Strategy Map (eigenes Beispiel)

Legt man hierbei das System von Kaplan/Norton zugrunde, herrscht eine Mischstrategie, da das fiktive Unternehmen zwar in erster Linie die Strategie der operationalen Exzellenz verfolgt (Preis-Leistung, Qualität, Auswahl der Produkte). Weiterhin wird jedoch eine stärkere Kundenorientierung, durch Verbesserung der Serviceleistungen und -qualität angestrebt, um den Standard der Konkurrenz zu erreichen. (Differenzierung Kundenvertrautheit).

Die Anwendung von Mischstrategien oder hybriden Strategieansätzen lassen sich auch in der Literatur finden. Hiernach können Mischstrategien, entgegen dem Ansatz von Porter und den darauf basierenden Ausführungen von Kaplan/Norton, ebenso Wettbewerbsvorteile generieren. Für das hypothetische Beispiel besteht nach Welge/Al-Laham/Kajüter eine hybride Varietätsstrategie, da die

⁵⁴ Auf die unterstellten Beziehungen des Minimalbeispiels bezogen, hat das Ziel Kundenzufriedenheit erhöhen zwar Einfluss auf das Umsatzziel, jedoch wirkt es vorher auf das Image und dieses beeinflusst den Marktanteil, welcher wiederum Einfluss auf den Umsatz übt. Die Beziehung zwischen Kundenzufriedenheit erhöhen und Umsatz erhöhen, muss deshalb nicht abgebildet werden, da sie sich aus der Ursache-Wirkungskette ergibt.

⁵⁵ Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 188.

⁵⁶ Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 194.

⁵⁷ siehe Tabelle 4.2

Produkte durch Varianten ergänzt werden und trotzdem Kostensenkungen erzielt werden sollen.⁵⁸ Auch Currle u. a. merken an, dass BSC-konforme Strategieentwicklungen einen Beitrag dazu leisten, dass sich gegensätzliche Strategieansätze "zukünftig ergänzen".⁵⁹

Die Prozessperspektive zeigt einzelne Bestandteile der Wertekette von links nach rechts, von Forschung und Entwicklung über die Produktion bis zum Service. Die Kundenperspektive stellt den durch die Veränderungen in der Prozessperspektive geschaffenen Kundennutzen, also das Wertangebot in Form von bspw. neu angebotenen Varianten und Produkten und besseren Serviceleistungen dar, also alle erwünschten Ergebnisse der Veränderungen in der Potenzial- und Prozessperspektive, die zu Erhöhungen der Kundenzufriedenheit und des Images führen sollen.

Den nächsten Schritt stellt die Dokumentation der Strategy Map an sich, sowie der Zielbeziehungen innerhalb der Strategy Map dar. Dies sollte idealerweise zeitnah zur Erarbeitung der Strategy Map erfolgen, damit die getroffenen Annahmen und Gedanken auch im Zeitablauf nachvollziehbar sind. Hilfreich ist hierfür ein stichpunktartiges Festhalten der einzelnen Schritte und Beziehungen innerhalb des Strategy Map-Workshops. Im Nachgang werden die Einzelbeziehungen erläutert. Diese Dokumentation kann dabei folgende Inhalte aufweisen.⁶⁰

- Beziehung sowie Erläuterung der Beziehung.
- Wie trägt die Veränderung des beeinflussenden Zieles zur Erreichung des beeinflussten Zieles bei?

Ergänzend kann festgehalten werden:

- Welche zusätzlichen Auswirkungen zu erwarten sind. (externe erwünschte und unerwünschte Effekte, positive wie negative Wirkungen in nichtstrategierelevanten Bereichen)
- Welche externen Prämissen den Beziehungen zugrunde liegen.

Zur Dokumentation der Strategie wird das Festhalten in einer "Story of Strategy"⁶¹ empfohlen. Dies hat gegenüber einer separaten Betrachtung der einzelnen Zielbeziehungen den Vorteil, dass bei der Beschreibung der Zielverbindungen im Fließtext eine präzise Beschreibung der verfolgten Strategie erhalten wird.⁶² Auch Friedtag/Schmidt schließen sich dieser Vorgehensweise der Strategiedokumentation an und nennen als geeignetes Dokumentationsmittel die "Strategie-Story".⁶³

Ergänzend zur "Story of Strategy" können alle vermuteten Zusammenhänge zusätzlich in einfachen Wenn-Dannaussagen gegenübergestellt werden, um das Verständnis bei allen Beteiligten zu gewährleisten, da somit eventuell missverstandene oder komplexe Aspekte der "Story of Strategy" auf einfache Art verdeutlicht werden. Außerdem wird hierdurch der hypothetische, durch ein oder mehrere Ziele (als Ursache), Effekt (Wirkung) auf ein oder mehrere andere Ziele nochmals ersichtlich. Die Wenn-Dannaussagen des Beispiels könnten dabei folgendes, in Tabelle 4.3 dargestelltes Bild ergeben.

Dabei können beeinflussende Ziele ebenfalls gebündelt werden und Ihre Wirkung auf ein Ziel bzw. die zugrundeliegenden Prämissen ergänzend erläutert werden. Möglich ist auch, die Ziele nur zu nennen und dann eine Erläuterung der Zusammenhänge anzuhängen, bspw. Kundenzufriedenheit erhöhen (Ursache), Image erhöhen (Wirkung) und dann eventuell die Prämissen erläutern.⁶⁴

⁵⁸Vgl. zu hybriden Strategien *Welge, M. K.* u. a.: Praxis des strategischen Managements (wie Anm. 1, S. 4), 245 ff.

⁵⁹Dabei beziehen sie sich auf Baum/Coenenberg/Günther und merken an, dass sich markt- und ressourcenorientierte Strategieansätze zukünftig ergänzen und die BSC das geeignete Mittel ist um beide ansätze zu integrieren.; Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 139

⁶⁰Vgl. hierzu und im Folgenden *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 195.

⁶¹Ein Beispiel für den möglichen Auszug einer "Story of Strategy" des fiktiven Unternehmens, ist den Dateien beigelegt.

⁶²Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 195.

⁶³Vgl. *Friedtag, H./Schmidt, W.*: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 81.

⁶⁴Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 195.

Wenn (Ursache)	Dann (Wirkung)	Erläuterung wenn notwendig
unsere Kostenstruktur konkurrenzfähig ist und die Umsätze steigen	ist mit einer gleichbleibenden oder steigenden Rendite zu rechnen	
wir in den bearbeiteten Märkten ein Wachstum erzielen	ist mit steigenden Umsätzen zu rechnen	
unser Ansehen (Image) bei den Kunden steigt	beeinflusst dies unser Marktwachstum positiv	Ein steigendes Image unterstützt die Neukundenakquise und stabilisiert das Verhältnis zu bestehenden Kunden. Dies hat positiven Einfluss auf das Marktwachstum.
wir die Zufriedenheit unserer Kunden sicher stellen	wird unser Image positiv beeinflusst	
wir Servicequalität/-umfang, und die Produktvielfalt erhöhen	erhöhen wir damit die Zufriedenheit unserer Kunden	Liefertermintreue, Kommunikation (Erreichbarkeit, Kundenkommunikationswege), Vertriebsmöglichkeiten und Garantiebearbeitung sind wichtige ergänzende Faktoren neben Produktangebot und -eigenschaften
wir unsere Produkte standardisieren	senken wir unsere Kosten und steigern indirekt die Qualität	Standardisierungsmaßnahmen sparen bspw. Entwicklungs und Lagerkosten und beeinflussen indirekt die Qualität aufgrund von Synergie- und Erfahrungseffekten positiv.
unsere Mitarbeiter bestmöglich qualifiziert und motiviert sind	hat dies positiven Einfluss auf Produkt- und Servicequalität und Durchlaufzeiten	Qualifizierte und motivierte Mitarbeiter arbeiten konzentrierter und besitzen das notwendige Wissen, um Fehler zu vermeiden bzw. zu minimieren. Weiterhin beeinflusst die Motivation der Mitarbeiter die Mitarbeiterproduktivität positiv.
wir die Qualifikation und Eigenverantwortung unserer Mitarbeiter erhöhen	steigern wir die Zufriedenheit unserer Mitarbeiter und haben positiven Einfluss auf deren Motivation	
wir uns neuen Vertriebsmöglichkeiten, wie dem Onlinevertrieb öffnen	steigern wir unser Serviceangebot	

Tabelle 4.3: Beispiel Wenn-Dannaussagen (eigenes Beispiel)

4.4 Auswahl und Entwicklung geeigneter Messgrößen

Um die Umsetzung der Strategien messbar abzubilden, nachzuvollziehen und somit steuern zu können, müssen zu den strategischen Zielen geeignete Messgrößen entwickelt werden. Bezogen auf quantitative Ziele sind die Messgrößen in Form von verschiedenen Kennzahlen vorhanden. Positive oder negative Renditeentwicklungen lassen sich über die verschiedenen Rentabilitätskennzahlen abbilden. Qualitative Ziele, wie Kunden- oder Mitarbeiterzufriedenheit, müssen hingegen durch geeignete Messgrößen operationalisiert, d.h. messbar gemacht werden.

Bei der Ermittlung der Messgrößen kann die Verteilung der Verantwortlichkeit nach fachlichem Hintergrund von Vorteil sein. So können Messgrößen, welche sich auf die Produktion beziehen vom jeweiligen Vertreter der Produktion, Finanzmessgrößen durch Vertreter des kaufmännischen Bereiches usw. entwickelt werden.⁶⁵

Bei der Auswahl der Messgrößen ist im Besonderen auf eine ausgewogene Mischung von Frühindikatoren (Leistungstreiber) und Spätindikatoren (Ergebniskennzahlen) zu achten.⁶⁶ Hierbei entsteht jedoch das Problem, dass je nach Betrachtung des Zeitablaufs, Ergebniskennzahlen ebenfalls den Charakter eines Frühindikators haben können. Wird lediglich das Ergebnis am Ende einer Planungsperiode betrachtet, ist die betrachtete Kennzahl ein Spätindikator. Wird sie jedoch innerhalb der Planungsperiode zu einem Zeitpunkt zwischen t_0 und t_1 analysiert, lässt sie Prognosen bzgl. ihrer Entwicklung bis zum Zeitpunkt t_1 zu und wird so zum Frühindikator.⁶⁷

Je Perspektive sollte eine BSC nicht mehr als 5 oder insgesamt maximal 25 Kennzahlen besitzen, da sonst die gewollte Übersichtlichkeit verloren geht.⁶⁸ Kaplan/Norton empfehlen je fünf Messgrößen

⁶⁵Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 203.

⁶⁶Vgl. bspw. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 144; Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 69 ff. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 65.

⁶⁷Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 66; Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 66.

⁶⁸Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), Vgl. bspw. Jannsen, J.: Balanced Scorecard (wie Anm. 33, S. 31), S. 60.

für die Finanz-, Kunden- und Potenzialperspektive und acht bis zehn Messgrößen für die Perspektive der internen Prozesse.⁶⁹

Im Idealfall sollte dabei jedes Ziel durch eine Messgröße bestimmt werden, maximal jedoch sollten jedem Ziel 3 Messgrößen zugeordnet werden. Da die Anzahl der vorgeschlagenen Messgrößen i. d.

5 R. jedoch höher ist, können die Vorschläge nach folgendem Schema hinterfragt werden.⁷⁰

- Kann an der Messgröße das Erreichen des gewünschten Zieles abgelesen werden?
- Wird mit der Messgröße das Verhalten der Mitarbeiter positiv i. S. der Strategie beeinflusst?
- Wie gut wird durch die Messgröße das jeweilige Ziel abgebildet
- Ist die Messgröße eindeutig interpretierbar?
- 10 • Ist die Messgröße prinzipiell erhebbar?
- Können der/die Zielverantwortliche(n) die Messgröße beeinflussen?
- Ist die Messgröße kurzfristig (≤ 1 Jahr) oder langfristig (> 2 Jahre) zu beeinflussen?

Werden nach diesem Schema unpassende Messgrößen ermittelt, sind sie zu revidieren und durch geeignete zu ersetzen. Dabei stellen die positive Verhaltensbeeinflussung und präzise Abbildung des

15 Zielerreichungsgrades die wichtigsten Merkmale einer Messgröße dar.⁷¹

Tabelle 4.4 zeigt mögliche gewählte Messgrößen bezogen auf das Minimalbeispiel.

strategisches Ziel	Messgröße
Finanzen	
kontinuierliches Renditewachstum bzw. stabile Rendite	EK-Rentabilität in %
Umsatz rentabel verdoppeln	1.) Gesamtumsatz in €
	2.) Auftragsentwicklung in %
wettbewerbsfähige Kostenstruktur schaffen	Gesamtkosten/Gesamtumsatz in %
Kunden	
Marktwachstum vorantreiben	Marktanteil Stück in %
Image verbessern	Bekanntheitsgrad in %
Kundenzufriedenheit erhöhen (Produktvielfalt, -qualität, Preis/Leistung - Serviceangebot und -qualität)	1.) Zufriedenheitsindex (Note 1-5)
	2.) Liefertermintreue in %
	3.) Reklamationsquote in %
interne Prozesse	
Produkte standardisieren/modularisieren (Produktqualität indirekt verbessern)	1.) Baukasten (Gesamtanzahl alle verschiedenen Teile, Baugruppen u. ähnl.)
	2.) Fehlerquote gesamt
Produktvielfalt erhöhen	Anzahl der marktfähigen neuen Varianten, Produkte p.a.
Durchlaufzeiten senken	durchschnittliche Durchlaufzeit in Tagen
Servicequalität verbessern und Serviceangebot erhöhen	keine Kennzahl, basiert auf Änderungen in anderen Perspektiven (Plan interner Serviceindex)
Lernen/Entwicklung/Potenziale	
Mitarbeiterqualifikation erhöhen	Anzahl durchschn. genutzter Schulungen
Mitarbeitermotivation erhöhen	Fluktuationsquote in %
neue Medien und Vertriebswege nutzen	Fortschritt (Teilziel erreicht, n. erreicht)

Tabelle 4.4: Kennzahlen zu den strategischen Zielen (eigenes Beispiel)

Für das Ziel "Kundenzufriedenheit erhöhen" wurden die drei Messgrößen "Liefertermintreue", Reklamationsquote" und "Zufriedenheitsindex" gewählt, da angenommen werden kann, dass die Reklamationsquote und die Liefertermintreue beeinflussende Faktoren der Kundenzufriedenheit sind.

20 Es kann also argumentiert werden, dass Kunden eine pünktliche Lieferung und einen fehlerfreien Zustand der Produkte wünschen. Weiterhin wird versucht ein Maß für die Kundenzufriedenheit über einen Zufriedenheitsindex zu erhalten. Somit kann überprüft werden, ob Verbesserungen in den beiden genannten und anderen Bereichen zu einer Verbesserung der subjektiv wahrgenommenen Kundenzufriedenheit führen. Bei der Verwendung der BSC kann sich herausstellen, dass die Ziele noch

⁶⁹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 330.

⁷⁰Vgl. hierzu und im Folgenden Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 207.

⁷¹Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 207.

nicht ausreichend über die Messgrößen konkretisiert sind, so dass zusätzliche Kennzahlen entwickelt werden müssen und ggf. bestehende ausgetauscht werden. So drückt sich die indirekte Qualitätsverbesserung im Beispiel lediglich über die Fehlerquote aus. Weiterhin könnte hierfür beispielsweise die über Dauertests ermittelte durchschnittliche Lebensdauer in Betriebsstunden als Qualitätskennzahl dienen. Für die Qualifikation der Mitarbeiter könnten Profile mit Mindestanforderungen erstellt werden, welche die Qualifikation nach bestimmten Kriterien bewerten und in einem Index ausdrücken. Somit wäre eine Bewertung der Qualifikationsentwicklung möglich. Allerdings sollte bei der Entwicklung einer BSC nicht versucht werden, sofort eine hundertprozentige Lösung zu erreichen, da dies i. d. R. nicht möglich ist.⁷²

10 Sind alle strategischen Kennzahlen gewählt, gilt es ferner zu überprüfen, ob sich diese in das Reportingsystem integrieren lassen. Hierfür kann die Messgröße auf folgende Kriterien untersucht werden.⁷³

- Ist diese Messgröße bereits vorhanden?
- Was kostet die Messung?
- 15 • Wird die Messgröße akzeptiert?
- Welche Formalisierungsmöglichkeiten bestehen?
- In welchen Abständen soll die Messgröße erhoben werden?

Gerade die Wirtschaftlichkeitsaspekte, die Akzeptanz sowie die Frequenz der Erhebung stellen hierbei entscheidende Kriterien dar. Kundenbefragungen bspw. bedeuten meist einen großen Erhebungs- und Auswertungsaufwand.⁷⁴ Deshalb wäre es bezogen auf das fiktive Fallbeispiel unzweckmäßig, eine monatliche Erhebung des "Kundenzufriedenheitsindex" durchzuführen. Ein weiteres wichtiges Kriterium ist die Akzeptanz der Verantwortlichen bezogen auf Messgrößen und Ziele, denn nur wenn die Ziele und Messgrößen verstanden und angenommen werden, ist ein erfolgreiches strategieorientiertes Arbeiten mit der BSC möglich.⁷⁵

25 4.5 Definition der Zielwerte

Um den Zielerreichungsgrad der Messgrößen abzubilden, werden im nächsten Schritt Zielwerte definiert. Erst dadurch wird ein Ziel vollständig beschrieben. Dabei sollen die Zielwerte zwar anspruchsvoll, dennoch aber erreichbar sein und sich an der betrieblichen Realität orientieren.⁷⁶

Ehrmann schlägt für die Sollwertdefinition folgende Kriterien vor.⁷⁷

- 30 • bei allem Optimismus realistisch
- durchsetzbar
- aktuell
- transparent
- überprüfbar

⁷²Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 208.

⁷³Vgl. hierzu und im Folgenden *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 207.

⁷⁴Vgl. *Bachem, B./Becker, D.*: BSC-Die Illusion des Machbaren?, in: Vorabdruck: Controlling-Berater, 7, 2001, S. 1–10, hier S. 5.

⁷⁵Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 207.

⁷⁶Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 207.

⁷⁷im Folgenden *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 104.

Weiterhin sind bei der Festlegung der Zielwerte unterschiedliche Zielwertverläufe zu berücksichtigen. Das heißt, dass die Messgrößen im Zeitverlauf unterschiedliche an die Realität angepasste Sollwerte besitzen sollten. Auf das Beispiel bezogen, soll ein doppelter Umsatz innerhalb von 5 Jahren erreicht werden. Nun stellt sich für das Unternehmen die Frage, wie sich der Umsatz innerhalb der
 5 einzelnen Perioden des strategischen Planungshorizonts im Zeitverlauf entwickelt, da hierbei andere Einflussgrößen beachtet werden müssen. Im Beispiel stützt sich das Umsatzwachstum u. a. auf das Einführen von Varianten sowie Produktneu- und Weiterentwicklungen. Weiterhin sollen die Serviceleistung an die Standards der Konkurrenz angepasst werden. Dies bedeutet, dass sich das Wachstum nicht gleichmäßig entwickeln kann. Die Vermutung kann beispielsweise sein, dass erst wenn
 10 neue Varianten und Produkte eingeführt sind und die Serviceleistungen dem Standard entsprechen, mit einem stärkeren Wachstum zu rechnen ist. Weiterhin sind strukturelle Veränderungen notwendig. So könnte das Unternehmen ebenso in, bspw. den ersten beiden Perioden, alle notwendigen BSC-bedingten strukturellen Änderungen umsetzen und dann mit stark anwachsende Umsätzen rechnen. Somit muss hinreichend genau prognostiziert werden, wie sich die Ziele im Zeitverlauf entwickelt, da
 15 nur so realistische Zielwerte definiert werden können.⁷⁸

Ferner müssen bzgl. der Zielerreichung Schwellenwerte definiert werden, welche über die Entwicklung der Messgröße informieren. Die Zielerreichung soll verhaltenssteuernd wirken. Deshalb ist der eigentliche Wert der Messgröße weniger von Bedeutung. Vielmehr soll eine schnelle Information darüber möglich sein, ob man sich auf dem gewünschten Kurs befindet. Schwellenwerte informie-
 20 ren also über den Zielerreichungsgrad durch individuell festgelegte Abstufungen und können mit einfachen Mitteln visualisiert werden. Es können dafür z. B. Ampel- oder Pfeildarstellungen genutzt werden. Sie zeigen an, inwieweit ein Ziel in Gefahr ist (rotes Signal, Pfeil nach unten), sich innerhalb des erreichbaren Bereiches befindet (gelbes Signal, horizontaler Pfeil) oder aber bereits erreicht bzw. überschritten wurde (grünes Signal, Pfeil nach oben). Weiterhin muss festgelegt werden, ob ein
 25 Überschreiten (z.B. Umsatz) oder Unterschreiten (Kosten) gewünscht ist.⁷⁹

Abbildung 4.5 zeigt ein Beispiel für wie die Dokumentation erfolgen könnte.

strategisches Ziel	Messgröße	Ist	Soll	Soll
			2011	2012
kontinuierliches Renditewachstum bzw. stabile Rendite anstreben	EK-Rentabilität in %	8,57%	11,00%	12,00%
rentables Umsatzwachstum erzielen	1.) Gesamtumsatz in €	10.000.000,00 €	10.000.000,00 €	12.000.000,00 €
	2.) Auftragsentwicklung in %	109,09%	105,00%	105,00%
wettbewerbsfähige Kostenstruktur schaffen	Gesamtkosten/Gesamtumsatz in %	91,00%	90,50%	90,50%
Kunden				
Marktwachstum vorantreiben	Marktanteil Stück in %	1,99%	2,00%	2,20%
Image verbessern	Bekanntheitsgrad in %	40,00%	50,00%	60,00%
Kundenzufriedenheit erhöhen	1.) Zufriedenheitsindex (Note 1-5)	3,00	2,50	2,00
(Produktvielfalt, -qualität, Preis/Leistung, Serviceangebot und	2.) Liefertermintreue in %	87,07%	90,00%	92,00%
	3.) Reklamationsquote in %	8,57%	6,00%	6,00%

Tabelle 4.5: Ausschnitt Dokumentation Zielwerte (eigenes Beispiel)

Zur Thematik der Darstellung des Zielerreichungsgrades über Schwellenwerte, existieren in der Literatur zahlreiche Vorschläge. Sie reichen über Darstellungen innerhalb eines BSC-Cockpits, die erwähnte Ampel- oder Pfeildarstellung, Trenddarstellungen usw. Wie die Umsetzung der Ampeldarstellung praktisch in MS-Excel erfolgen kann, ist den beigefügten Dateien zu entnehmen. Einen Aus-
 30 schnitt zeigt Abbildung 4.11 .

⁷⁸Vgl. dazu auch: *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 217 f.

⁷⁹Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 218 f.

ro	Ziel nicht erreicht oder in Gefahr			Jahr XXX		
ge	Ziel befriedigend erreicht oder Zielerreichung möglich					
gr	Ziel mehr als erreicht oder entsprechend Plan					
Perspektive	Kennzahl	VJ 2010	Soll	Ist	Zielerreichung	Schwellenwerte
Finanzen	EK-Rentabilität	14,90%	15,00%	13,50%	-1,50%	Ist<VJ ro Soll >Ist≥VJ ge Soll<Ist>VJ gr
	Gesamtumsatz in €	9.000.000,00 €	10.000.000,00 €	10.360.000,00 €	3,60%	Ist<VJ ro Soll >Ist≥VJ ge Soll<Ist>VJ gr
	Entwicklung Aufträge zu VJ	109,09%	105,0%	103,3%	-1,67%	Ist<100% ro Soll >Ist>100% ge Soll≤Ist gr
	GKost./Gumsatz in %	89,00%	87,00%	87,50%	0,50%	Ist>VJ ro Soll>Ist≤VJ ge Soll>Ist<VJ gr

Abbildung 4.11: Ampeldarstellung Schwellenwerte (eigenes Beispiel)

Diese Darstellungsform vereinfacht dabei das Erkennen von Schwachstellen innerhalb der durch die Messgrößen ausgedrückten Strategie, ohne dabei den eigentlichen Zielwert betrachten zu müssen. Grün bedeutet hierbei, dass keine weiteren Analysen notwendig sind, weil das Ziel erreicht wurde. Somit wird die Konzentration auf die Problemfelder, welche gelb oder rot anzeigen gelenkt.

5 4.6 Entwicklung strategischer Aktionen

Zielvorgaben stellen die notwendige Voraussetzung für zielgerichtetes Handeln dar. Ziegerichtetes Handeln ist jedoch nur möglich, wenn der Weg zur Zielerreichung klar ist. Dieser wird durch konkrete Handlungsvorgaben und Maßnahmen beschrieben. Folglich müssen in diesem Entwicklungsschritt strategische Maßnahmen und Aktionspakete gefunden werden, welche die Erreichung der Ziele gewährleisten bzw. fördern. Die Verteilung der Verantwortung über die Maßnahmen und Projekte sollte hierbei nach Fachbereichen erfolgen. Neben neuen strategischen Aktionen sollten ebenfalls alle laufenden Projekte und Maßnahmen auf ihre strategische Relevanz untersucht werden. Wenn sie einen Beitrag zur angestrebten Strategieerfüllung leisten, sollten diese in die BSC einbezogen werden. Zudem sollen in diesem Entwicklungsschritt eventuelle Zielkonflikte zwischen bestehenden Maßnahmen und Projekten sowie den strategischen Aktionen der BSC aufgedeckt werden.⁸⁰ Abschließend werden BSC-relevanten Einzelaktionen oder Maßnahmenbündel (strategische Programme und Projekte) dem Ziel zugeordnet, welches durch die Maßnahme zuerst beeinflusst wird, sich somit in der Ursache-Wirkungskette am weitesten unten befindet. Dies dient der Vereinfachung, da die Aktionen i. d. R. auf verschiedene Ziele Einfluss haben. Für eine schnelle Prioritätenbildung innerhalb der strategische Aktionen sollte zudem der Ressourcenaufwand grob geschätzt werden.⁸¹

Zusammenfassen sollen in diesem Verfahrensschritt die folgenden Fragen beantwortet werden.⁸²

- Wer könnte das Projekt betreuen und die Leitung übernehmen? (Name oder Funktionsbeschreibung/Abteilungsbezeichnung)
- Welcher finanzielle Aufwand ist dafür notwendig? (laufende Aufwendungen, Investitionen)
- Wie hoch ist der personelle Aufwand, wie viele Tage müssen Führungskräfte und Mitarbeiter für die Umsetzung der strategischen Aktion erbringen. Welche Mitarbeiter stehen dem laufenden Geschäftsbetrieb während der Umsetzung eventuell nicht zur Verfügung usw.

⁸⁰Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 222 f.

⁸¹Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 226 f.

⁸²Vgl. hierzu und im Folgenden Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 227 f.

Zur Priorisierung kann nach der in Abbildung 4.12 dargestellten Heuristik verfahren werden. Hierfür wird, auf Basis der genannten Ressourcengrobabschätzung und der strategischen Bedeutung, jede Aktion durch die Führungskräfte einer Dringlichkeitskategorie zugeordnet.⁸³

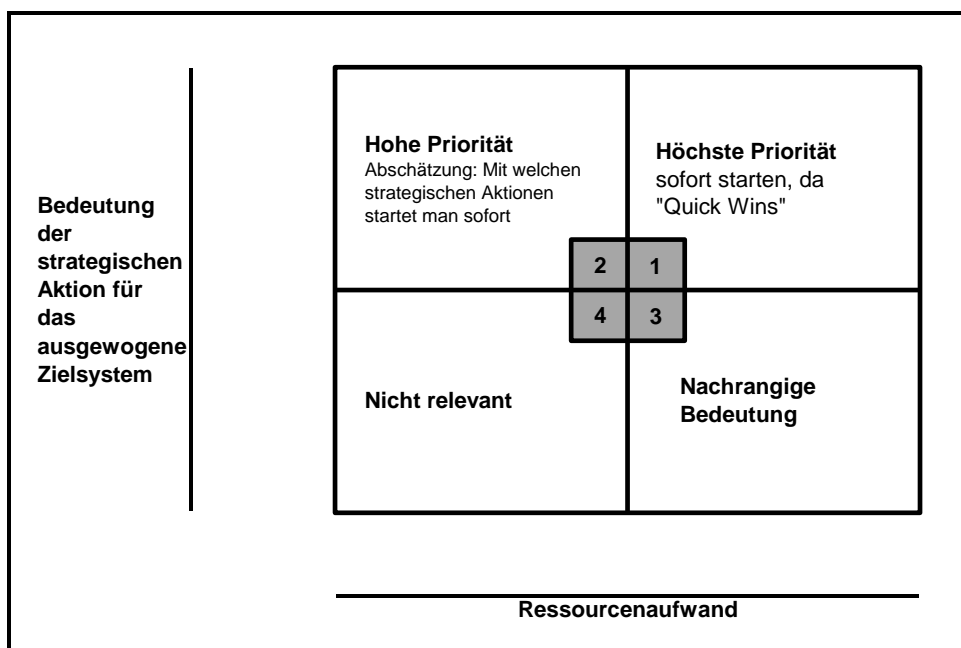


Abbildung 4.12: Matrix zur Priorisierung strategischer Aktionen (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.228.)

Es wird weiterhin geprüft, ob die strategischen Ziele mit dem so erhaltenen Mix aus Maßnahmen erreichbar sind. Wenn dies nicht der Fall ist, wird nochmals eine Revision bzw. eine Überarbeitung der Ziele, Zielwerte und Aktionen notwendig.⁸⁴ Auch Friedag/Schmidt schlagen vor der Integration der Projekte ein Hinterfragen aller Maßnahmen vor. Hiernach sollte manchmal nach dem "weniger ist mehr-Prinzip" gehandelt werden. Es gilt also ebenfalls zu prüfen, ob alle Maßnahmen innerhalb der geplanten Periode notwendig sind, um auf dem strategischen Kurs zu bleiben und die gesetzten Ziele zu erreichen.⁸⁵

Die Dokumentation der Grobplanung könnte das folgende, in Tabelle 4.5 dargestellte Bild ergeben. Hierbei wurden exemplarisch die zwei Ziele der XY-GmbH "neue Produktvarianten entwickeln" und "Produkte standardisieren" herangezogen.⁸⁶

Ist das Maßnahmenprogramm verabschiedet, wird durch die jeweiligen Verantwortungsträger jede Maßnahme bzw. jedes Maßnahmenbündel feingeplant. Dabei werden alle Maßnahmen bspw. durch das Festlegen von Meilensteinen mit vorläufigen Terminangaben weiter konkretisiert und u. a. Einzelbudgetvorgaben, Einzelverantwortungen, personelle Ressourcen usw. festgelegt. Wohingegen die Grobabschätzung jahresübergreifend sein kann, bezieht sich die Detailplanung meist auf Zeitvorgaben innerhalb eines Geschäftsjahres. Hierbei wird dem klassischen Projektmanagement gefolgt. Ferner erfolgt eine Dokumentation aller Ergebnisse.⁸⁷

⁸³Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 228.

⁸⁴Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 229.

⁸⁵Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 77.

⁸⁶Ein möglicher Maßnahmenkatalog bezogen auf das fiktive Beispiel, ist den beigefügten Dateien zu entnehmen.

⁸⁷Vgl. hierzu und im Folgenden Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 229.

sehr hohe Priorität	++					
hohe Priorität	+					
normale Priorität	°					
Ziel	strategische Aktionen	Budget in € (Schätzung)	Priorität	Start	Ende	Zuständig/Abt. (Bereich)
Produktvielfalt erhöhen	2 Designvarianten je Produkt entwickeln	100.000 €	++	02/2011	02/2012	Herr X/F&E (Design)
	2 Farben je Design einführen	50.000 €	++	02/2011	11/2012	Herr X/F&E (Design)
	Gesamt	150.000 €				
	2 Neuprodukte	300.000 €	++	02/2011	01/2013	Herr A/F&E
	3 Neuprodukte X1-X3	500.000 €	+		12/2013	Herr A/F&E, Herr Z/F&E
	1 Neuprodukt X3	200.000 €	°		12/2014	Herr Z/F&E
	Gesamt	1.000.000 €				
Produkte standardisieren/modularisieren	Baukastenanalyse	5.000 €	++	02/2011	05/2011	Herr Z/F&E
	Analyse Bezugsquellen (fertige Baugruppen und Module)	10.000 €	++	02/2011	05/2011	Herr Y/Einkauf,
	Entwicklung einer Standardfirmware	250.000 €	++	03/2011	03/2012	Herr Z/F&E
	Entwicklung von Plattformen (gleiche Platine mit verschiedener Belegung, Standardisierung der Chassis)	500.000 €	+	05/2011	05/2013	Herr Z/F&E
	Gesamt	765.000 €				

Tabelle 4.6: Dokumentation Aktionen (eigenes Beispiel)

4.7 Integration des fertigen Konzepts

4.7.1 Kaskadierung und Roll Out des Balanced Scorecardkonzepts

Bei der Integration der BSC in das jeweilige Unternehmen, wird es i. d. R. notwendig werden, die BSC auf hierarchisch nachgelagerte Bereiche herunter zu brechen.⁸⁸

- 5 Dabei existieren grundsätzlich zwei mögliche Ausdehnungsrichtungen. So kann die weitere Integration vertikal (Kaskadieren oder Herunterbrechen) über alle Hierarchieebenen sowie horizontal ("Roll Out") auf hierarchisch gleich gestellte Einheiten erfolgen.⁸⁹

Die Kaskadierung sollte nach folgenden 6 Schritten vorgenommen werden.⁹⁰

1. Die Struktur der Kaskadierung festlegen.
- 10 2. Die Roll-Out-Methode für die jeweilige Einheit bestimmen.
3. Die Kaskadierung durchführen.
4. Ergebnisse zwischen den Einheiten abstimmen.
5. Ergebnisse in das Zielvereinbarungs- und Entlohnungssystem integrieren.
6. Ergebnisse in das Controlling strategischer Aktionen, die Planung und das Berichtswesen integrieren.
- 15

Hierbei werden die Ziele der Basis-BSC auf die nächste Führungsebene kaskadiert und innerhalb dieser dann ggf. ein Roll-Out ausgeführt.⁹¹ Dabei wird im Horváth & Partners-Modell mit dem Herunterbrechen in vertikale Richtung begonnen. Denkbar ist allerdings auch der Beginn mit einer horizontalen Ausdehnung auf eine hierarchisch gleichgestellte Organisationseinheit.

⁸⁸Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 73; Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), 124 ff. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), 155 ff. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 239 ff. Horváth, P./P.Gaiser/Vogelsang, P.: Strategische Unternehmensplanung-Strategische Unternehmensführung, in: Hrsg. v. Hahn, D./Taylor, B., 9. erweiterte Aufl., Springer, Heidelberg 2006, Kap. Quo vadis Balanced Scorecard? Implementierungsverfahren und Anregungen zur Weiterentwicklung. S. 151–174, hier S. 165

⁸⁹Vgl. Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 155; Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 239.

⁹⁰Vgl. im Folgenden Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 241.

⁹¹Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 239; Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), 155 ff.

Die Kaskadierungsstruktur bestimmt hierbei die BSC-Architektur. Es muss ermittelt werden, für welche Organisationseinheiten BSC's eingeführt werden sollen, in welcher Reihenfolge die Bearbeitung erfolgt und welche Projektphasen unterschieden werden. Im nächsten Schritt muss die Roll-Out-Methode bestimmt werden. Hierfür werden 6 unterschiedliche Methoden des Roll-Out differenziert.

5 Diese unterscheiden sich hinsichtlich ihres Freiheitsgrades und der Vollständigkeit der BSC's. Es können vollständige BSC's mit:⁹²

- Eigenständiger Strategie- und Zielformulierung, ohne die Vorgabe von Pflichtzielen und -Messgrößen (höchster Freiheitsgrad),
- Eigenständiger Strategie- und Zielformulierung, jedoch mit Vorgabe von Pflichtzielen und -Messgrößen,
- 10 • Mit einer strikten Zielableitung aus übergeordneter BSC oder
- Standard-BSC's mit Anpassung der Zielwerte und/oder Aktionen an die jeweilige Organisationseinheit (niedrigster Freiheitsgrad)

auf die hierarchisch nachgelagerten Organisationbereiche herunter gebrochen werden. Weiterhin kann der Roll-Out über das direkte Ableiten der strategischen Aktionen oder die reine Kommunikation erfolgen, wobei die Organisationseinheiten keine vollständigen BSC's erhalten. Die einzelnen Möglichkeiten sind dabei selbsterklärend und sollen nicht tiefer erläutert werden.

Für die Auswahl der einzelnen Methoden wird das Vorgehen nach dem, in Abbildung 4.13 dargestellten Schema vorgeschlagen.

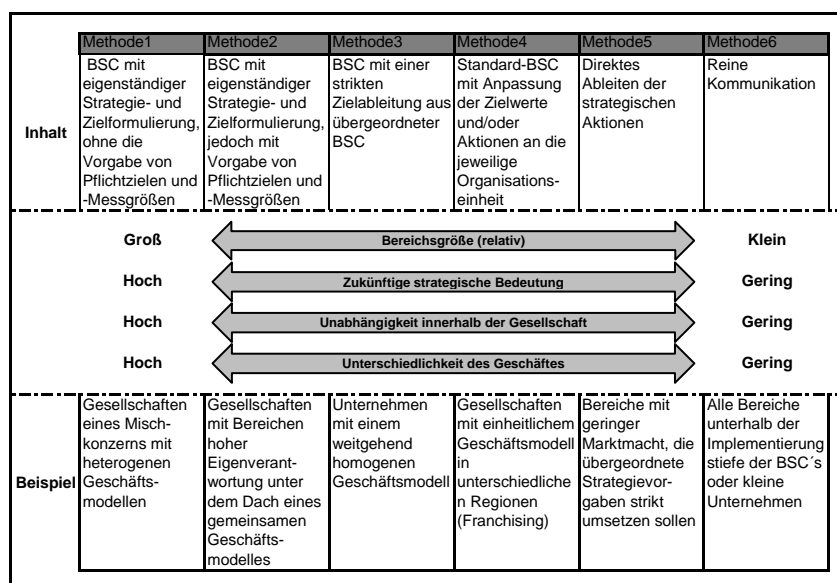


Abbildung 4.13: Entscheidungskriterien Roll-Out-Methode (nach Horváth & Partners: Balanced Scorecard umsetzen, 2007, S.247.)

20 Hierbei geben die Autoren zudem Beispiele, für welche Gesellschafts- und Organisationsformen sich die verschiedenen Methoden eignen sollen. Je nachdem, welche Roll-Out-Methode angewendet wird, erfolgt die Entwicklung und Integration von BSC's auf die hierarchisch nächsttieferen Organisationseinheiten. Der Entwicklungsprozess entspricht hierbei weitestgehend dem erläuterten Implementierungsschema. Zusätzlich müssen, je nach Roll-Out-Verfahren, die Ziele und strategischen

25 Aktionen des jeweiligen Bereiches in die hierarchisch tiefere BSC eingehen und alle Ergebnisse bereichsübergreifend abgestimmt werden. Die Abstimmung muss horizontal sowie vertikal erfolgen, um so eine Ausrichtung aller Unternehmensbereiche auf die Gesamtstrategie zu gewährleisten.⁹³

⁹²Vgl. hierzu und im Folgenden *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 241.

⁹³Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 248 ff.

4.7.2 Integration in das Führungssystem

Danach muss das fertige Konzept als fester Bestandteil in die Management- und Führungssysteme integriert werden.⁹⁴

Hierfür muss es über alle Organisationsebenen mit dem Planungs-, Kontrollsystem und dem Berichtswesen verknüpft werden. Nur wenn eine vollständige Integration der BSC in das Führungssystem erfolgt, wird sie zum Management- und Controllingsystem i. S. von Kaplan/Norton.⁹⁵

4.7.2.1 Integration in die strategischen Planung

Den ersten Schritt bildet die nachhaltige Integration der BSC in die strategische Planung, sofern diese im Unternehmen vorhanden ist. Ist dies nicht der Fall, muss eine strategische Planung integriert werden, da eine BSC als strategische Management- und Controllingsystem ohne strategische Planung unmöglich ist.

Im ersten Fall trägt die BSC vornehmlich zur Verbesserung der strategischen Planung bei. Dabei führt sie zu einer Präzisierung und Fokussierung bezogen auf Strategiefestlegung und -umsetzung. Für den zweiten Fall hat die BSC eine Art "Anschubfunktion", um eine strategische Planung zu implementieren und auszubauen.⁹⁶ Nur wenn bei der Nutzung des Konzepts die schon während der "strategischen Klärung"⁹⁷ verwendeten Methoden und Instrumente des strategischen Controllings, konsequent auf die BSC angewendet werden und die strategischen Themen der BSC dauerhafter Bestandteil der Managementmeetings sind, gilt diese als in die strategische Planung integriert.⁹⁸

Geschieht dies nicht, löst der Entwicklungsprozess der BSC nur eine kurzfristige, auf das BSC.-Projekt reduzierte, Konzentration und Motivation bzgl. eines strategieorientierten Verhaltens aus. Die Strategiefokussierung sollte jedoch nachhaltig erfolgen, um das Potenzial einer BSC auszunutzen.⁹⁹

4.7.2.2 Verknüpfung der Planungsebenen

Gleiches gilt für den Fall, dass die beiden Planungsebenen nicht nachhaltig miteinander verbunden werden. Daraus resultiert der zweite Schritt der Integration, die Verbindung der strategischen mit der operativen Planung.

Hierbei muss gewährleistet werden, dass die operative Planung, ein exaktes "Etappenziel", also den Weg zur Strategierealisierung aufzeigen. Operative und strategische Pläne müssen demnach miteinander konsistent sein.¹⁰⁰ Der Fokus auf die strategierelevanten Aktionen, kann hierbei die Integration in die operative Budgetierung erleichtern. Es wird aus der BSC ersichtlich, welche Aktionen und Maßnahmen im Mittelpunkt des Interesses vom Management stehen. Nur die in der BSC enthaltenen Aktionen müssen in die operative Planung einbezogen werden. Außerdem wird die eingeschlagenen strategische Richtung deutlich, welches Prognosen auf die zukünftige Mittelverwendung und -allokation zulässt.¹⁰¹

⁹⁴Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 275.

⁹⁵Vgl. bspw. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 193 ff. *Friedag, H./Schmidt, W.*: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), 82 ff. und 283 ff. Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 275 ff.

⁹⁶Vgl. *Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 171; Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 285.

⁹⁷siehe detaillierte Beschreibung der "strategischen Klärung" in Abschnitt 4.1

⁹⁸Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 285.

⁹⁹Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 275.

¹⁰⁰Vgl. *anonym 1*: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25, S. 21), S. 22; *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 284.

¹⁰¹Vgl. *Currle, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 289.

Neben der vertikalen Abstimmung zwischen operativer und strategischer Planung sollen die Pläne auch horizontal, also zwischen einzelnen Organisationseinheiten abgestimmt werden, um Zielinterdependenzen zwischen gleichgestellten Organisationseinheiten zu ermitteln und abzustimmen.¹⁰²

Die Verbindung der operativen mit der strategischen Planung dient folglich dem Zweck, sich gegenseitig beeinflussende Ziele und Maßnahmen zu ermitteln und auf die strategische Zielerfüllung zu koordinieren sowie der Überführung der strategischen Maßnahmen in die operative Planung in Form von durch Meilensteine abgesteckten Teilplänen. Während des Entwicklungsprozesses passiert dies simultan. Wie erwähnt, kann es aufgrund von negativen Planungsinterdependenzen während des Entwicklungsprozesses zu einer Revision von strategischen Zielen oder deren Anpassungen kommen.¹⁰³ Allerdings muss diese Abstimmung zwischen operativer und strategischer Planung während der Nutzung der BSC fortlaufend gewährleistet sein, um eine nachhaltige Koordination beider Planungsebenen zu gewährleisten.

4.7.2.3 Verknüpfung mit dem Anreiz- und Vergütungssystem

Weiterhin schlagen Kaplan/Norton sowie andere Autoren eine Verbindung der BSC mit dem Anreiz- und Vergütungssystem vor. Innerhalb der BSC als Managementsystem soll ein gemeinsames Strategieverständnis geschaffen werden. Die Verknüpfung der BSC mit dem Anreiz und Vergütungssystem kann die Realisierung der strategischen Ziele insofern positiv beeinflussen, als dass hierdurch eine Identifikation von persönlichen Zielen der Mitarbeiter mit den strategischen Organisationszielen und in Folge eine Motivationssteigerung erreicht werden kann.¹⁰⁴

Dabei sollen bestimmte Vergütungsbestandteile an die Ziele der BSC gekoppelt werden.¹⁰⁵

Hierbei muss gewährleistet sein, dass das BSC-basierende Anreizsystem verschiedene Kriterien erfüllt. So muss es praktikabel, transparent und in Bezug auf, bspw. rechtliche Bestimmungen, legitim sein. Weiterhin muss es unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt sein, d.h. es muss ein ausgewogenes Verhältnis zwischen der auf Basis der Zielerreichung gewährten Vergütung und Zielerreichung ansich besteht.¹⁰⁶

Allerdings sollte die Kopplung an das Vergütungs- und Anreizsystem nicht direkt nach der Einführung der BSC erfolgen,¹⁰⁷ da der Entwicklungsprozess so durch Eigeninteressen der Akteure belastet werden könnte.¹⁰⁸

Nach der Integration der BSC in das Führungssystem, muss durch offene Kommunikation der Feedback und Lernprozess forciert werden, um die Strategie weiter zu entwickeln und die gesetzten Ziele zu erreichen. Nur so entsteht ein vollständiges Managementsystem.¹⁰⁹

¹⁰² Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 293.

¹⁰³ siehe Abschnitt 4.6

¹⁰⁴ *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 209 ff. Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 225 ff. *Weber, J./Schäffer, U.*: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 55 Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 304 ff.

¹⁰⁵ Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 304 ff.

¹⁰⁶ Vgl. *Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 306; dazu auch *Weber, J./Schäffer, U.*: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 57 f.

¹⁰⁷ Kaplan/Norton nennen als Grund für ein hinausschieben "um 6 bis 12 Monate" einer sofortigen Verknüpfungen der BSC-Ziele mit Anreizen, dass die erste entwickelte BSC nur ein vorläufiges Abbild darstellt, welches sich erst etablieren muss. Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 237

¹⁰⁸ *Weber/Schäffer* schlagen vor, ein bis zwei Jahre mit der Kopplung der BSC an Anreize zu warten, um den Entwicklungserfolg nicht unnötig zu gefährden. Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.*: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 59

¹⁰⁹ *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 241 ff.

4.7.2.4 Integration in das Informations- und Berichtssystem

Für die nachhaltige Nutzung des BSC-Konzepts, ist eine Integration in das Berichtssystem unabdingbar. Dabei muss die BSC sowohl konzeptionell, als auch technisch in das bestehende Informations- und Berichtssystem integriert werden.

- 5 **4.7.2.4.1 Konzeptionelle Integration** Hierbei muss ein allgemeiner Standard entwickelt werden, um die BSC im Unternehmen konzeptionell zu etablieren. Ein Beispiel hierfür ist das Einführen der Ampel- oder Pfeildarstellung, um den Status von Messgrößen anzuzeigen.¹¹⁰ Weiterhin können bestimmte Stammvorlagen entwickelt werden, damit alle Berichte grundsätzlich die gleiche Form haben. Sie werden lediglich an die Bedingungen der Zweigstelle, des Bereichs oder der Abteilung
10 angepasst. Weiterhin soll die Balanced Scorecard zu einer Entfeinerung des Berichtswesens führen. Dafür trennen Currle u. a. die Messgrößen in drei Kategorien. Es existieren hiernach erstens analytische Informationen zur situativen Entscheidungsfindung, welche keiner vorformatierter Berichte bedürfen und ad hoc erhoben werden. Zweitens operative Informationen, welche diagnostische Experten-Informationen darstellen, die nur bei bestimmten Grenzwerten an das Management
15 berichtet werden sollen und ansonsten über vorformatierte Berichte für eine effiziente Datenüberprüfung sorgen. An dritter Stelle existieren die wenigen wichtigen Messgrößen der BSC, welche regelmäßig und interaktiv durch das Management diskutiert werden sollen, wobei gelte "Impuls vor Genauigkeit".¹¹¹

- 4.7.2.4.2 Technische Integration in das Berichtswesen** Damit die Informationen jedoch schnell
20 und aktuell übermittelt werden können, ist ebenfalls eine technische Integration notwendig. Moderne Berichtssysteme sind im heutigen Unternehmensalltag i. d. R. IT-gestützt bzw. von informationstechnischen Systemen abhängig. Für die technische Umsetzung einer BSC existieren dazu verschiedenste Softwarelösungen als Einzel- (nur BSC mit Schnittstellen zu anderen Systemen) sowie als Gesamtlösung (Personal, Logistik Finanzbuchhaltung und Controlling, Vertrieb usw.) und Gestaltungssoftware sowie Officeanwendungen als Standardsoftware. Das bekannteste System unter den
25 Gesamtlösungen dürfte nach Ansicht des Verfassers aufgrund seiner Dominanz in deutschen Unternehmen und der Tatsache, dass an Hochschulen zahlreiche Kurse zur Thematik angeboten werden, SAP sein. In SAP besteht die Möglichkeit eine BSC innerhalb des Softwaresystems einzubinden und zu gestalten.¹¹² Bei der Officestandardsoftware sind MS-Office-Produkte am gebräuchlichsten.
- 30 Kaplan/Norton betonen die Wichtigkeit der Informationstechnologie. Sie beziehen sich dabei auf MS-Excel und merken an, dass für eine Umsetzung des Konzepts auch solch einfache Mittel, von den Autoren treffend als "Low-Tech-Systeme" bezeichnet, grundsätzlich geeignet sind. Weiterhin wird jedoch empfohlen, eine Integration in geeignete spezielle informationstechnologische Systeme zu bevorzugen, damit die BSC bis auf die untere Unternehmensebenen herunter gebrochen werden
35 kann.¹¹³

- Die Wahl für eine Lösung muss dabei individuell entschieden werden und soll innerhalb dieser Arbeit nicht diskutiert werden. Es muss durch das jeweilig eingesetzte System gewährleistet werden, dass die BSC-relevanten Daten und Informationen schnell und aktuell abrufbar sind. Dabei muss wie bei allen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen das Wirtschaftlichkeitsprinzip eingehalten werden
40 und das System gewählt werden, welches den größtmöglichen Nutzen im Vergleich zum sachlichen, personellen und finanziellen Aufwand für das Unternehmen bietet.

¹¹⁰Siehe zur Ampeldarstellung: Abschnitt 4.11 auf Seite fig:Ampeldar oder das der Arbeit beigelegte selbsterstellte Beispiel

¹¹¹Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 325.

¹¹²Vgl. bspw. CPM and Balanced Scorecard with SAP

¹¹³Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 288.

4.8 Controlling bei Entwicklung und Implementierung

Bei der Formulierung von Vision, Mission und der Wahl der Strategie kommt dem Controlling keine besondere Bedeutung zu. Vielmehr ist es Aufgabe der Unternehmensleitung eine in sich konsistente Vision zu finden. Auch hinsichtlich der Mission sowie der abgeleiteten Strategie muss in der Führungsebene Einheit herrschen.¹¹⁴

Bei der Betrachtung der weiteren Prozesse eines BSC-Projektes wird die Beratungs- und Steuerungsfunktion des Controllings deutlich. Für diese Arbeit wird das koordinationsorientierte Controllingkonzept zugrunde gelegt. Dabei besteht laut Definitionsansatz von Stelling, eine Funktion des Controllings in der zielsystemorientierten systembildenden Koordination.¹¹⁵

Diese Funktion wird mit der Schaffung und Vernetzung des Ziel- Planungs- und Kontrollsystems sowie dem Informationsversorgungssystem beschrieben, welches somit die Einführung eines BSC-Systems als Bestandteil des Planungs-, Kontroll- und Informationssystems einschließt.¹¹⁶ Eine Aufgabe innerhalb der zielsystemorientierten systembildenden Koordination könnte dabei z. B. in der Erstellung einer BSC in MS-Excel, wie ergänzend zu dieser Arbeit erfolgt, gesehen werden. Weiterhin zeigt der Definitionsansatz von Stelling die systemkoppelnde Koordination als Controllingfunktion auf. Innerhalb dieser Funktion liegt der Fokus auf der Kommunikation. Bei einer BSC-Einführung müssen geeignet Kommunikationswege und -mittel geschaffen werden, um Die Strategie wenn nötig bis auf Mitarbeiterebene zu kommunizieren. Auch dies ist somit Aufgabe des Controllings. Es müssen ferner, auf die Strategie ausgerichtete Ziele und Kennzahlen erarbeitet und in die BSC integriert werden. Kennzahlen sowie Kennzahlen- und Zielsysteme sind Instrumente des Controllings.¹¹⁷ Um die Auswahl geeigneter Messgrößen zu gewährleisten, kann somit während des Entwicklungsprozesses auf die Kenntnisse und Erfahrungen des Controllings zurückgegriffen werden. Weiterhin wird sich bei der Zielwertermittlung bzgl. vorhandener Messgrößen am operativen Controlling orientiert. Für die Auswahl geeigneter Zielwerte ist dabei die Datenbereitsstellung und -qualität durch das Controlling maßgeblich.¹¹⁸

Controlling oder der Controller ist somit innerhalb des Entwicklungs- und Implementierungsprozesses als Moderator, Koordinator und Methodenlieferant zu verstehen.¹¹⁹ Die Zielfindung sowie die Kennzahlenermittlung sind ausschließliche Aufgabe der Unternehmensführung, welche nicht auf das Controlling delegiert werden soll. Die inhaltliche Gestaltung der BSC soll nicht durch, sondern mit Unterstützung des Controllings geschehen.¹²⁰

Zusammenfassend zeigen die Beispiele, dass Controlling bei der Implementierung einer BSC einen entscheidenden Beitrag leistet bzw. leisten kann. Diese Behauptung wird durch die Ergebnisse der BSC-Studie von Horváth & Partners untermauert, wonach ca. 50% der BSC's in den befragten Unternehmen mit Unterstützung des Controllings eingeführt und durch das Controlling betreut werden.¹²¹

¹¹⁴Vgl. dazu auch Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. 11; Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 66.

¹¹⁵Vgl. Definitionsansatz Abschnitt 2.2.1 Seite 7

¹¹⁶Vgl. bspw. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 12; Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 27.

¹¹⁷Vgl. bspw. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 275; Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 43.

¹¹⁸Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 215.

¹¹⁹Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 107, Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 283

¹²⁰Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 107; Schmeisser, W./Claussen, L.: Controlling und Berliner Balanced Scorecard Ansatz (wie Anm. 3, S. 23), S. 59.

¹²¹Vgl. anonym 1: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25, S. 21), S. 6.

Die Controllingaufgaben können also während des Entwicklungsprozesses in folgenden Tätigkeiten zusammengefasst werden:

- Methodische Beratung des Managements bzgl. Operationalisierung und Auswahl der BSC-Ziele und Messgrößen.
- 5 • Die Aufgabe des Controllings besteht weiterhin in der Ermittlung, Komprimierung und Bereitstellung von Daten aus unterschiedlichen Quellen und in der Koordination und Vernetzung der verschiedenen Teilbereiche.
- Durch das Controlling werden zudem verschiedene operative und strategische Instrumente und Methoden zur Datenerhebung und -analyse zur Verfügung gestellt.
- 10 • Das BSC-Projekt an sich sowie die BSC-Maßnahmen müssen sich Wirtschaftlichkeitsanalysen unterziehen, budgetiert und durch Controlling fortlaufend begleitet werden.

Aufgrund der in Abschnitt 2.2.1 erläuterten unterschiedlichen Auffassung und Anwendung von Controlling können bzgl. der Aufgaben am Entwicklungs- und Implementierungsprozess einer BSC unternehmensspezifisch starke Unterschiede vorliegen.

15 4.9 Problem- und Erfolgsfaktoren bei Implementierung und Nutzung einer Balanced Scorecard

Zusammenfassend werden folgend, verschiedene in der Literatur zu findende Erfolgs- und Problemfaktoren bei der Implementierung einer BSC aufgezeigt.

4.9.1 Erfolgsfaktoren

20 Die folgenden Erfolgsfaktoren sind von entscheidender Bedeutung bei einer BSC-Einführung.¹²²

- Der Grund der BSC-Einführung muss vor der Einführung klar sein, damit die BSC diesem Grund auch gerecht werden kann.
- Die BSC in erster Linie ein Managementsystem, dann erst ein Controllingsystem!
- Das Projekt BSC sowie die mit dem Konzept verbundenen Aktionen und Maßnahmen müssen
25 detailliert geplant und durch ein Projektcontrolling begleitet werden.
- Die BSC wird Top-Down erstellt, auch wenn einzelne Aufgaben delegiert werden. Dabei ist die Unterstützung der Unternehmensführung einer der wichtigsten Erfolgsfaktoren.
- Das Projektteam ist sowohl mit der Methode, als auch der Philosophie des BSC-Konzepts vertraut.
- 30 • Das Projektteam weist eine konstante und heterogene Zusammensetzung auf, wobei Linienverantwortliche unterstützend einbezogen werden und das Management die nötige Zeit bei der Umsetzung als auch bei der anschließenden Nutzung einbringt.
- Externe Unternehmensberater müssen über die wesentlichen internen und externen Punkte ausreichend informiert sein.

¹²²Vgl. im Folgenden Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 313 ff. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 94 ff. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), 283 ff. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 107 f.

- In der Organisation ist als Ausgangspunkt für die Erstellung ein durchgängiger Strategiekonsens zu schaffen.
- Der Erstellungsprozess ist genauso wichtig, wie das Resultat.
- Alle Perspektiven sind als gleichberechtigt anzusehen.
- 5 • Für die Erstellung einer BSC sind genügend Zeit und ausreichend finanzielle und personelle Ressourcen vorzusehen.
- Es werden nur Kennzahlen verwendet, die aus der Strategie abgeleitet wurden.
- Für jede Kennzahl gibt es einen Verantwortlichen.
- Alle Gesamt- und Teilergebnisse werden ausführlich dokumentiert.

10 4.9.2 Problemfaktoren

Weiterhin existieren eine Reihe von Faktoren, welche ein BSC-Projekt scheitern lassen können, die folgend genannt werden.¹²³

- 15 • Die BSC wird im Alleingang vom Topmanagement erstellt, wodurch das notwendige Verständnis und die Akzeptanz der Beteiligten nicht erreicht werden kann. Gleiches gilt für den Fall, dass die BSC bei der Anwendung lediglich ein Instrument für die obere Führungsebene darstellt.
- Die Delegation der BSC-Erstellung an Dritte, wie das Controlling, hat eventuell die fehlende notwendige Akzeptanz des Ergebnisses durch die Führungsebene sowie der Mitarbeiter zur Folge. Die BSC-Erstellung muss grundsätzlich Managementaufgabe sein.
- 20 • Die BSC ist zu allgemein gehalten und auf Spezifika des Unternehmens wird nicht eingegangen.
- Zwischen den Organisationseinheiten erfolgt keine präzise Abstimmung bezogen auf übergeordneten und nachgelagerte BSC's, so dass kein Netzwerk erreicht wird, sondern nur voneinander losgelöste BSC's erstellt werden.
- Die BSC ist ein einmaliges Projekt und kein integrativer Bestandteil des Führungssystems.
- 25 • Eine hundertprozentige Lösung ist mit der BSC nicht zu erreichen, wird jedoch zwanghaft versucht umzusetzen.
- Die BSC wird als IT-Projekt angesehen.

¹²³Vgl. im Folgenden *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 313 ff; *Weber, J./Schäffer, U.*: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 94 ff. *Friedag, H./Schmidt, W.*: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), 283 ff. *Currie, M.* u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 107 f.

5 Die Balanced Scorecard als Controllingsystem

Controlling im koordinationsorientierten Sinn ist ein managementübergreifender Begriff und findet im gesamten Führungssystem statt.¹ Controlling erfüllt innerhalb dieser Koordinationsfunktion Planungs-, Steuerungs- sowie Kontrollaufgaben und stellt Informationen für Entscheidungsträger bereit. Deswegen und weil Kennzahlen grundsätzlich Informations-, Planungs-, Kontroll- und Steuerungszwecken dienen, folgt daraus, dass mithilfe der BSC ebenfalls Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben erfüllt werden müssen. Auf die Erfüllung dieser Aufgaben soll das Konzept folgend kritisch untersucht werden. Dafür wird das Grundmodell und die Ausführungen von Kaplan/Norton zugrunde gelegt. Es sollen hierbei offene Fragen, sowie Schwachstellen sowie Vorzüge erörtert werden. Zusätzlich werden Erweiterungen und Modifikationen zu einzelnen Schwachpunkten aufgezeigt.

5.1 Einordnung der Balanced Scorecard in das Führungs- sowie Controllingsystem

Bevor die Grundkonzeption hinsichtlich ihrer Erfüllung der verschiedenen Controllingfunktionen untersucht wird, soll vorab eine Einordnung der BSC in das Führungssystem unterstellt werden. Die BSC soll integrativer und koordinierender Bestandteil des Führungssystems werden. Da die BSC nach Kaplan/Norton als Managementsystem verwendet werden soll und somit alle Teilbereiche des Führungssystems berühren müsste, wird die in Abbildung 5.1 dargestellte Eingliederung des BSC-Konzeptes als zentraler Bestandteil des Führungssystems unterstellt. Die Abbildung wurde dabei dahingehend modifiziert, als das somit angenommen werden kann, dass die BSC den durch das Management vorgegebenen Rahmen für die Entscheidungen und Handlungen des Controllings vorgibt. Folglich kann ferner unterstellt werden, dass dieser Rahmen die Basis für das Controlling zur strategieorientierten Koordination und Steuerung aller Teilsysteme des Führungssystems darstellt.

¹Vgl. Abschnitt 2.2.1

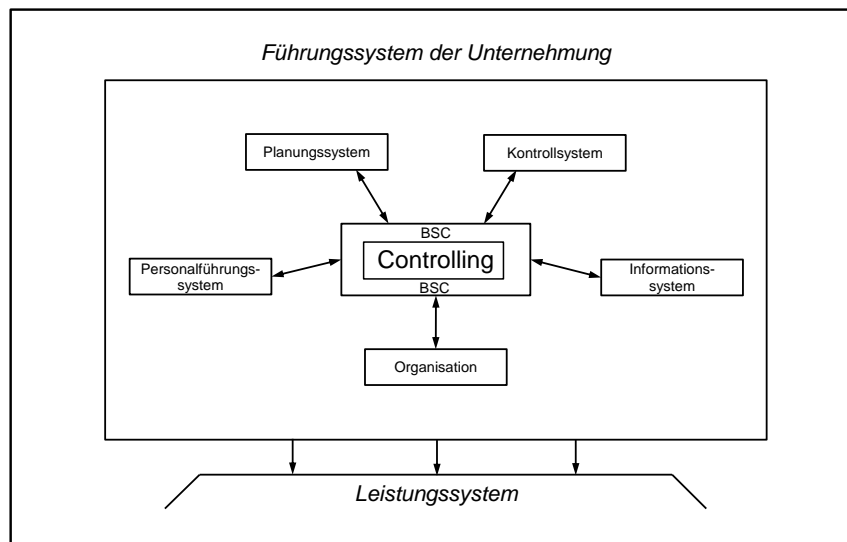


Abbildung 5.1: Teilsysteme des Führungssystems (nach Küpper [modifiziert]:Controlling, 2008, S. 30.)

Baum/Coenenberg/Günther liefern bezugnehmend auf Günther einen interessanten Ansatz der Einordnung des Controlling in das Planungs- und Kontrollsystem, welcher in Abbildung 5.2 dargestellt ist. Operatives und strategische Controlling bilden hierbei einen kybernetischen Regelkreis, indem Controlling als regulierendes und steuerndes System der Prozesse Planung, Realisation und Kontrolle fungiert.² Abbildung 5.2 zeigt die Einordnung des strategischen Controllings in den Controllingkreislauf nach Günther und präzisiert im unteren Teil der Abbildung die Aufgaben des strategischen Controllings, indem es einzelne Elemente (Module) des strategischen Controllingprozesses darstellt. Der Grundgedanke von Kaplan/Norton bezogen auf das BSC-Konzept, war ein Performance Measurement-System zu entwickeln.³ Performance Measurement-Systeme lassen sich in diesen Controllingkreislauf aus Planung, Steuerung und Kontrolle integrieren.⁴

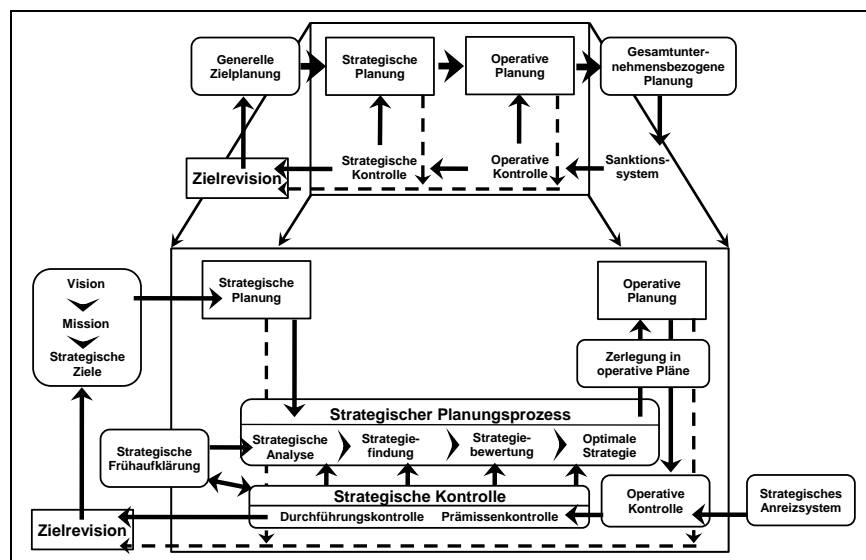


Abbildung 5.2: Teilmodule des strategischen Controllingsystems (nach Günther [Baum/Coenenberg/Günther, modifiziert]:Strategisches Controlling, 2004, S. 10.)

Die Abbildung wurde ebenfalls leicht modifiziert, da angenommen werden kann, dass es während des strategischen und operativen Planungsprozesses sowie an der Schnittstelle zwischen den Pla-

²Vgl. Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 7.

³Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), S. VII.

⁴Vgl. Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 344.

nungsebenen ebenfalls zu Zielrevisionen kommen kann. Die strategische Kontrolle setzt sich aus Strategischer Frühaufklärung oder -überwachung, der Prämissenkontrolle und der Durchführungskontrolle zusammen. Auch dies wurde in der Abbildung ergänzt Kontrolle.⁵

Abbildung 5.2 wurde gewählt, da sie den Controllingkreislauf und einzelne Elemente der strategischen Planung und Kontrolle gut abbildet und somit ebenfalls die kritische Untersuchung nach den genannten Gesichtspunkten stützen kann.

Die Abbildung sollen somit folgend als Grundlage dienen, um die BSC als Controllinginstrument unter den Gesichtspunkten Planung Steuerung und Kontrolle zu bewerten.

Dabei können die Aspekte Planung, Kontrolle und Steuerung nicht isoliert betrachtet werden, da sie eng miteinander verknüpft sind, weswegen es in den einzelnen Abschnitten zu Themenüberschneidungen kommen kann. Allerdings wurde diese Trennung gewählt, um die Übersichtlichkeit zu wahren. Hierauf sei an dieser Stelle ausdrücklich hingewiesen.

5.2 Die Balanced Scorecard als Planungs-, Kontroll- und Steuerungsinstrument

5.2.1 Planung

5.2.1.1 Der strategische Planungsprozess

Planung ist als ein psychisch logischer Prozess der Problemlösung zu verstehen. Dieser zeichnet sich durch systematisch methodisches Vorgehen aus, welches dem Ziel dient zukünftiges Geschehen zu gestalten. Es sollen durch die Planung aus einer Auswahl von möglichen Alternativen die zur Zielerreichung optimalen ermittelt werden.⁶

Mit Hilfe der BSC sollen Vision, Mission und Strategie des anwendenden Unternehmens oder Teilbereiches in den operativen Tätigkeitsbereich überführt werden. Es soll folglich zukünftiges Geschehen mit dem Zweck der langfristigen Existenzsicherung der betreffenden Unternehmung gestaltet werden. Dabei existieren grundsätzlich zwei zu betrachtende Planungsebenen, welche sich durch unterschiedliche Zeitbezüge, Komplexität, Detailliertheitsgrad und sachlichen Planungsgegenständen unterscheiden. Dies ist die strategische Planung, welche sich durch meist qualitative Zielgrößen bezogen auf das Gesamtunternehmen sowie eine i. d. R. langfristige Ausrichtung und Gültigkeit auszeichnet. Weiterhin die operative Planung, mit kurzfristigem Zeitbezug und ausschließlich auf quantitative Größen bezogen. Die strategische Planung bildet dabei die Grundlage für die operative Planung. Die operative Planung dient somit der Übersetzung der strategischen Pläne in spezifische operative Handlungsmaßnahmen und der Planung ihrer Durchsetzung und bezieht sich auf kleinere Planungsobjekte, wie einzelne Produkte, Stellen u. ä.⁷ Der strategische Planungsprozess gliedert sich dabei in die verschiedenen Phasen.⁸

1. Zielbildung (generelle Zielbildung, Vision, Mission, grundlegende strategische Ziele)

⁵Vgl. Schreyögg, G./Steinmann, H.: Strategische Kontrolle, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 37. Jg., 1985, S. 391–410, 402 f. hierauf beziehungsweise Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20.

⁶Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 2; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 105.

⁷Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 5; Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 9; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 110. siehe auch: Abschnitt 2.2.3

⁸Vgl. hierzu und im Folgenden Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 106.

2. Problemstellung und -analyse (Strategische Analyse, Umfeld- und Unternehmensanalyse bspw. SWOT-Analyse, Markt- und Wettbewerbsanalysen etc.)
3. Suche nach Lösungsalternativen (Strategiefindung=Finden von verschiedenen Strategiemöglichkeiten zur Erreichung der visionären Ziele)
- 5 4. Bewertung der Alternativen (Strategiebewertung=Bewertung der verschiedenen Alternativen, Ziel=Finden der optimalen Strategie)
5. Entscheidung (Optimale Strategie=Entscheidung für die optimale Strategie aus den verschiedenen Alternativen)⁹

Ausgangspunkt der strategischen Planung ist grundsätzlich das Gesamtunternehmen.¹⁰ Für dieses werden Vision und Mission entwickelt und grundlegende strategische Ziele festgelegt. Darauf basierend, wird durch die einzelnen Phasen des strategischen Planungsprozesses, die geeignete strategische Stoßrichtung in Form einer Unternehmensstrategie festgelegt. Diese Strategie und die daraus resultierenden Ziele sind wiederum Ausgangspunkt für einen strategischen Planungsprozess, welcher sich auf weitgehend autonome Teilbereiche wie bspw. einzelne Geschäftsfelder bezieht. Dieser Prozess wiederholt sich, bis spezifische operative Maßnahmen ableitbar sind. So können im strategischen Planungsprozess grundlegende Unternehmens- oder Eignerstrategien, Strategien auf Geschäftsfeldenebene oder funktionale Strategien sowie einzelne strategische Ziele gefunden werden.¹¹

5.2.1.2 Der strategische Planungsprozess der Balanced Scorecard

Kaplan/Norton trennen die beiden Planungs- und Kontrollebenen, indem sie das Management der operativen Tätigkeit und das Management der Strategien unterscheiden. Dabei betrachten sie die beiden Bereiche als unabhängige Planungs- und Kontrollschleifen.¹²

Hierbei zeigt die untere Schleife, des in Abbildung 5.3 dargestellten "Double Loop-Lernens" den operativen Planungs- und Kontrollprozess. Es erfolgt hierbei die Planung und Ressourcenallokation operativer Maßnahmen, deren Ergebnisse fortlaufend überprüft werden. Wenn nötig, wird steuernd eingegriffen. Dieser Steuerungsprozess stoße jedoch innerhalb eines dynamischen, durch ständige Änderungen der Umweltbedingungen gekennzeichneten Unternehmensumfeldes an seine Grenzen. Zudem besäßen die meisten Unternehmen keinen Steuerungsprozess von Strategien. Um diese Grenzen zu umgehen, schlagen Kaplan/Norton das sogenannte "Double Loop-Lernen" und die Ergänzung um die zweite strategische Planungs- und Kontrollschleife vor.¹³

Der strategische Planungs- und Kontrollaspekt wird folglich über die obere Schleife des "Double Loop-Lern-Prozesses" ausgedrückt.¹⁴

Bei der Betrachtung des strategischen Planungs- und Kontrollprozesses der BSC, zeigt sich jedoch ein in der Literatur häufig zu findender Kritikpunkt des Konzepts, welcher schon im Rahmen des Implementierungsprozesses in Abschnitt 4.1 angesprochen wurde. Die Urheber der BSC gehen von einer vorhandene Unternehmens- oder Geschäftsfeldstrategie aus. Vision und Mission werden ebenfalls als gegeben angenommen. Das BSC-Konzept setzt somit erst bei der Ermittlung von Teilstrategien bzw. an der Schnittstelle zur operativen Planung an.

⁹Diesen Phasen wurde die Darstellung des strategische Planungsprozesses aus Abbildung 5.2 auf Seite 55 gegenübergestellt.

¹⁰Vgl. bspw. *Stelling, J. N.*: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 5; Vgl. *Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.*: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 11

¹¹Vgl. *Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.*: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 11.

¹²Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 242; Beide Planungs- und Kontrollschleifen wurden ebenfalls in Abbildung 5.4 auf Seite 58 gekennzeichnet.

¹³Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 243 ff. Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 243 ff.

¹⁴Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 243 ff. Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 243 ff. *Küpper, H.-U.*: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 417.

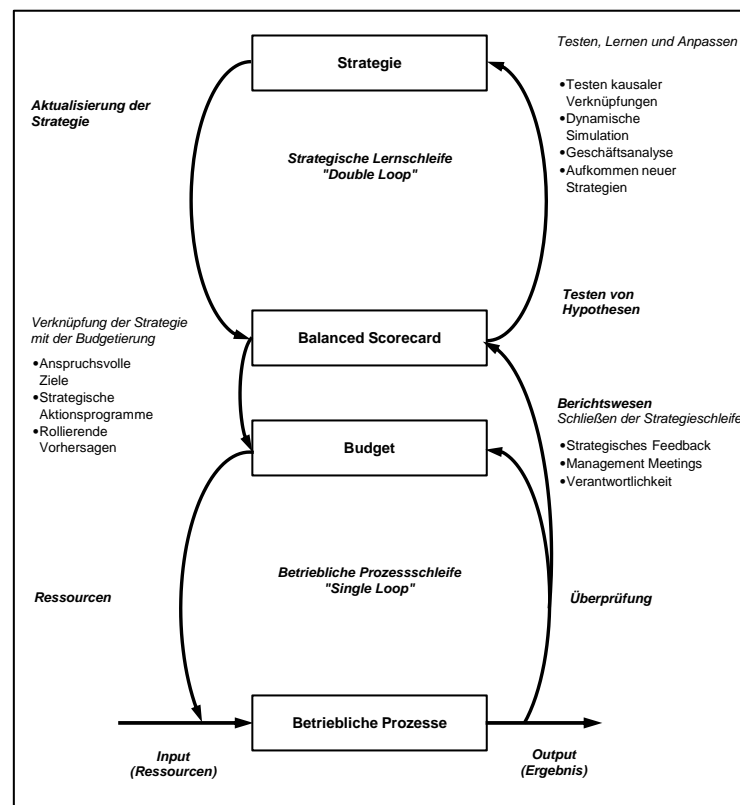


Abbildung 5.3: Die strategische als kontinuierlicher Prozess (Double Loop-Lernen) (nach Kaplan/Norton: Die strategiefokussierte Organisation, 2001, S. 243.)

Abbildung 5.4 zeigt die Einordnung der BSC in den Planungs- und Kontrollprozess unter diesen Annahmen.¹⁵ Wie daraus ersichtlich ist, besteht die Aufgabe der BSC nach Kaplan/Norton in der Operationalisierung einer vorhandenen Strategie sowie der Überführung, Koordination und Umsetzung von, aus dem strategischen Zielsystem abgeleiteten, operativen Maßnahmen.

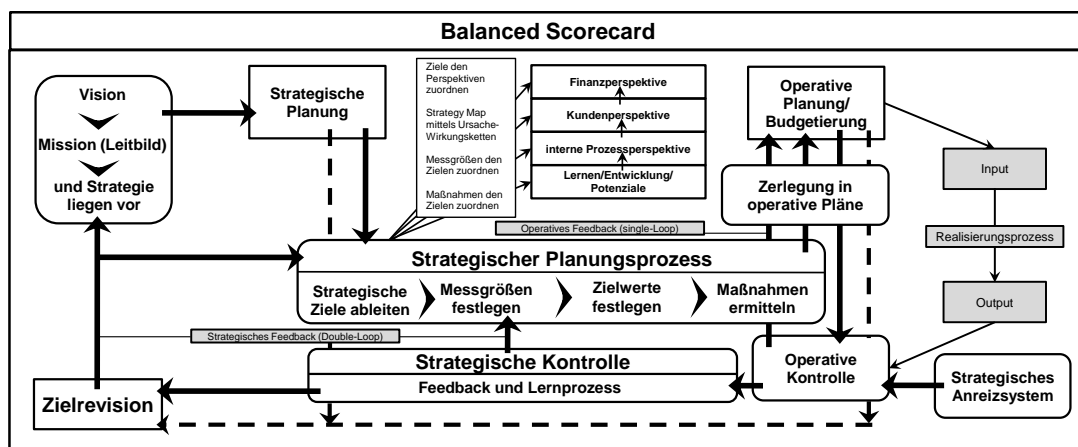


Abbildung 5.4: Einordnung der BSC in den Controllingkreislauf ([modifiziert] Kombination nach: Abb. 5.3 und Abb. 5.2)

- 5 Voraussetzung für ein erfolgreiches Arbeiten mit der BSC ist jedoch, dass die gewählte Basisstrategie grundsätzlich "richtig" ist. Bei der ausschließlichen Konzentration auf die Strategieimplementierung und -umsetzung, besteht somit die Möglichkeit eine "falsche" Strategie zu kommunizieren und zu verfolgen.¹⁶ Auf die Möglichkeit dieses Problems wird durch Kaplan/Norton ebenfalls hingewiesen.

¹⁵ Hierfür diene Abbildung 5.2 aus Seite 55 nach Günther und die Abbildung 5.3 nach Kaplan/Norton als Grundlage.

¹⁶ Vgl. Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 4.

Hierzu heißt es:

“Aber stellen Sie sich vor, die in der Balanced Scorecard festgelegte Strategie sei falsch. In diesem Fall könnte das Balanced Scorecard Managementsystem sehr schnell versagen, da sämtliche Energien auf die falsche Strategie konzentriert werden.”¹⁷

- 5 Als Lösung dieser Problematik sprechen sie dem “Feedback und Lernprozess” die Funktion zur Identifikation und Korrektur zu.¹⁸

Dieses Vorgehen greift nach Ansicht des Verfassers jedoch aus verschiedenen Gründen zu spät. Die Einführung einer BSC bedingt tiefgreifende Änderungen in die Führung der jeweiligen Unternehmung. Ferner werden durch sie bestehende Routinen der Mitarbeiter durchbrochen, welches
10 einen langfristigen Prozess der Anpassung an die neuen Anforderungen und Bedingungen nach sich zieht.¹⁹ Hinzu kommt, dass mit Strategien verbundene Änderungen meist in hohem Maße finanzielle, sachliche und personelle Ressourcen benötigen. Hieraus folgt jedoch, dass Korrekturen ganzer Strategien, wenn überhaupt, nur mit erheblichem Aufwand möglich sind. Zudem kann die Verfolgung ungeeigneter Strategien zu Akzeptanzproblemen und Demotivation bei den Mitarbeitern
15 des betreffenden Unternehmens führen. Ebenso kann die notwendige Akzeptanz beim Topmanagement verloren gehen, da die an das BSC-Konzept gestellten Erwartungen nicht erfüllt werden. Motivation und Akzeptanz sind jedoch essenzielle Voraussetzungen für das Funktionieren einer BSC.²⁰ Zudem fordern Kaplan/Norton bzgl. des Einsatzes einer Scorecard, die Strategieentwicklung als kontinuierlichen Prozess (“Everyone’s Everyday Job”)²¹ zu gestalten. Dies bedeutet wiederum, dass an
20 strategieentwickelten Methodologien kein Weg vorbei führt.

Da das BSC-Modell in der grundlegenden Vorgehensweise bei der Strategieimplementierung dem strategischen Planungsprozess folgt,²² scheint eine Erweiterung um strategieentwickelnde Elemente möglich und erstrebenswert. Auch andere Autoren teilen diese Ansicht.²³ Ein möglicher Ansatz wurde im Rahmen dieser Arbeit mit der “strategischen Klärung” im Horváth & Partners-Modell erläutert.²⁴
25 Der Einbezug von strategieentwickelnden Instrumenten und Methoden in den BSC-Prozess schließt dabei falsch gewählte Strategien aufgrund der Unsicherheit und geringen Informationsdichte von strategischen Plänen prinzipiell nicht aus. Jedoch wird durch die konsequente Auseinandersetzung mit der Strategie und der eventuellen Entwicklung neuer und damit den aktuellen Unternehmens- und Umfeldbedingungen entsprechenden Strategien, das Risiko verringert, ungeeignete Strategien
30 zu verfolgen und zu kommunizieren.

Jedoch kann festgehalten werden, dass die BSC auch im Grundmodell als Planungsinstrument zur Präzisierung der strategischen Planung beiträgt.²⁵ Durch die konzeptionell vorgegebene Verzahnung der Planungsebenen bildet sie dabei die Brücke zur Koordination und inhaltlichen Zielabstimmung

¹⁷ Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 268.

¹⁸ Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 268.

¹⁹ Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 71

²⁰ In der BSC-Studie von Horváth & Partners wurde auch eine kleine Anzahl von Unternehmen befragt, welche die Arbeit mit der BSC eingestellt haben. Obgleich die geringe Grundgesamtheit von n=10 keine empirisch fundierten Ergebnisse liefern kann, lässt sich vermuten, dass sich die Ergebnisse ebenfalls auf größere Erhebungen projizieren lassen. Die Befragung zeigte, dass 70 Prozent der Unternehmen mangelnde Akzeptanz bei Mitarbeitern und Führungskräften als Grund für die Aufgabe des BSC-Modells angaben.; Vgl. anonym 1: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25, S. 21), S. 32

²¹ Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 268.

²² Zum Vergleich siehe Abbildung 5.2 auf Seite 55 und Abbildung 5.4 auf Seite 58 Der traditionelle strategische Planungsprozess unterscheidet sich von dem des BSC-Modells lediglich dadurch, dass die BSC im Planungsprozess spezifische zielentsprechende Messgrößen entwickelt und den Perspektiven zuordnet.

²³ So “[...] hat [es] sich aber in der praktischen BSC-Anwendung herausgestellt, dass eine Trennung von Strategieentwicklung und Übersetzung in strategische Ziele weder sinnvoll, noch praktikabel ist, sondern dass es sich vielmehr um ineinander übergehende Prozesse handelt” Horváth, P./P.Gaiser/Vogelsang, P.: Strategische Unternehmensplanung-Strategische Unternehmensführung (wie Anm. 88, S. 46), S. 154

²⁴ siehe dazu: Abschnitt 4.1

²⁵ Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 15; Ehrmann, H.: Kompakt-Training Balanced Scorecard (wie Anm. 5, S. 5), S. 171.

zwischen strategischer und operativer Planung bildet.²⁶

Currle u. a. postulieren sogar eine Verkürzung der Planungsdauer.²⁷ Allerdings scheint die Realisierung in der Praxis problematischer zu sein, als dies in der Literatur theoretisch vermittelt wird. Nach Der BSC-Studie von Horváth & Partners sprechen zwar ca. 70 Prozent der befragten Unternehmen der BSC zu, inhaltliche Verbesserungen der Planung bewirkt zu haben. Bezogen auf die Planungs-
 5 dauer scheint das Konzept insgesamt jedoch keine nennenswerte Wirkung zu haben. Ebenso scheint der unterstellte positive Effekt auf die Budgetierung in der Praxis nicht umzusetzen sein. Wird der Studie Glauben geschenkt, sehen lediglich ca. 8 Prozent der hierzu befragten Unternehmen Verbesserungen im Budgetierungsprozess und ca. 33 Prozent können keine Wirkung feststellen.²⁸

5.2.2 Kontrolle

5.2.2.1 Der strategische Kontrollprozess

Durch die Planung werden im BSC-Modell verschiedene Ziele festgelegt, welche es zu erfüllen gilt. Dies bedingt Kontrollen, um die Planinhalte hinsichtlich ihrer Realisation und Entwicklung zu überprüfen. Dabei müssen die jeweiligen Kontrollobjekte ferner in Bezug auf gegenwärtige oder zukünftige
 15 Störereignisse überwacht werden. Es werden hierbei durch einem Vergleich von Ist-, Soll- und Wirdgrößen eventuelle Abweichungen ermittelt, ihre Ursachen analysiert und durch Nachsteuerungsmaßnahmen behoben. Die Kontrolle ist dabei als ein Vergleich von jeweils zwei oder mehr Ausprägungen einer Messgröße desselben Planungsobjektes ein informationsverarbeitender Prozess, welcher systematisch durchgeführt wird.²⁹

Der Kontrollaspekt wird von Kaplan/Norton jedoch ebenfalls nur wenig und teilweise widersprüchlich skizziert. So sprechen Kaplan/Norton der BSC eine reine Kommunikationsfunktion zu. Die BSC sei kein Kontroll- sondern ein Kommunikationssystem.³⁰ Allerdings zieht Planung Kontrollen nach sich. Auch die BSC muss sich nach ihrer Einführung dem "üblichen Controlling" stellen, wobei Soll und Ist miteinander verglichen werden.³¹ Folgt man der Fachliteratur zur Thematik Planung, wird diese aus-
 25 schließlich in Verbindung mit Kontrolle beschrieben. Allein aus dem Steuerungsgedanken resultiert die Notwendigkeit der Kontrolle, da Pläne hinsichtlich Richtigkeit, Gültigkeit sowie bezogen auf ihr Ergebnis überprüft werden müssen, um auf Basis der erhaltenen Informationen Steuerungsprozesse auslösen zu können. Wild brachte diesen Aspekt schon 1974 durch eine vielfach zitierte Aussage auf dem Punkt, nachdem Planung ohne Kontrolle aufgrund der so fehlenden Steuerungsmöglichkeit nutzlos und Kontrolle ohne Planung unmöglich ist.³²

Folglich muss die BSC ebenfalls eine Kontrollfunktion erfüllen. Dabei ergibt sich der Kontrollzwang allein schon aus dem Festlegen von Zielen sowie Ziel- und Schwellenwerten.³³ Weiterhin muss die Planung an sich einer Kontrolle unterzogen werden.

²⁶Vgl. Hungernberg, H./Wulf, T.: Mangelnde Akzeptanz der Planung im Unternehmen, hrsg. v. Hahn, D./Hungernberg, H. (3), 2003, S. 14.

²⁷Die Zeitverkürzung soll auf eine Intensivierung der Phase der Strategiekonkretisierung als Bestandteil der strategischen Planung zurückzuführen sein. Die Verlängerung der Anfangsphase der Planung führt dazu, dass die wesentlichen Ziele und Maßnahmen frühzeitig festgelegt werden. Der operative Planungsprozess soll sich somit deutlich effizienter gestalten, da der Diskussions- und Abstimmungsaufwand in der operativen Planung reduziert wird.; Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 294 und 300; dazu auch Horváth, P./P.Gaiser/Vogelsang, P.: Strategische Unternehmensplanung-Strategische Unternehmensführung (wie Anm. 88, S. 46), 168 f.

²⁸Vgl. anonym 1: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25, S. 21), S. 22.

²⁹Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 6; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 211.

³⁰Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 285.

³¹Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 83.

³²Vgl. Wild, J.: Grundlagen der Unternehmensplanung, Rowohlt, Reinbek 1974, S. 44.

³³Vgl. Kapitel 4

Die BSC fügt sich dabei in den herkömmlichen operativen Kontrollprozess ein indem Kennzahlen bspw. über eventuelle Abweichungen der operativen Ziele, wie Gewinn und Liquidität und die operativen aus der BSC abgeleiteten Teilziele informieren. Allerdings muss sich auch die Strategie einer Kontrolle unterziehen, da es möglich ist, dass zwar zufriedenstellende operative Ergebnisse erzielt werden, welches allerdings nicht bedeuten muss, dass dies auch für die strategische Zielsetzung zutrifft.

Strategische Kontrolle beinhaltet dabei Kontrollarten, welche über die traditionelle und vergangenheitsorientierte "Feedback-Kontrolle" hinausgehen. Die Kontrolle auf operativer Ebene erfolgt traditionell ex post, also im Nachhinein. Hierbei ist nach Ergebniserhalt keine Korrekturmöglichkeit mehr gegeben. Allerdings kann dieser Mangel hinsichtlich der Realisations- oder Ergebniskontrolle in Folgeplanungen berücksichtigt werden, da die Durchführungszeiten operativer Maßnahmen kurz und Prozesswiederholungen relativ häufig sind.³⁴ Werden hingegen ausschließlich Realisationskontrollen auf taktische oder strategische Pläne angewendet, ergibt sich in der Hinsicht ein Nachteil, als dass die Ergebnisse spät vorliegen und taktische sowie strategische Pläne eine hohe Komplexität und Bedeutung aufweisen, so dass Korrekturmaßnahmen über Berücksichtigung in Folgeplänen unmöglich werden. Dies macht ex-ante Kontrollarten notwendig, welche zur zukunftsbezogenen Prognose der Zielerreichung dienen.³⁵

Zur geschilderten Problematik existieren in der Literatur verschiedene Ansätze der strategischen Kontrolle. Weber/Schäffer greifen diesbezüglich auf den Ansatz von Schreyögg/Steinmann zurück.³⁶ Baum/Coenenberg/Günther beschreiben diesen als dominantesten Ansatz in der deutschsprachigen Literatur zur strategischen Kontrolle. Ihr Ansatz zeigt dabei ähnliche Grundelemente, differenziert diese jedoch in weitere Bestandteile.³⁷

Für das Skizzieren des strategischen Kontrollaspektes wird der Ansatz von Schreyögg und Steinmann zugrunde gelegt. Danach setzt sich die strategische Kontrolle aus drei Elementen zusammen. Dies sind:³⁸

- die Prämissenkontrolle
- die Durchführungskontrolle sowie
- die strategische Überwachung.

Hierbei zielt die Durchführungskontrolle auf die Ergebnisse i. S. einer Realisationskontrolle. Sie ähnelt dabei der Verfahrensweise der operativen Kontrolle über Soll-Ist-Vergleiche unter Zuhilfenahme von abgesteckten Meilensteinen. Weiterhin kann in diesem Zusammenhang die Planinhaltskontrolle genannt werden, welche überprüft, ob die im Plan enthaltenen Maßnahmen auch umgesetzt wurden.³⁹

Die Prämissenkontrolle hingegen untersucht die der Planung zugrunde liegenden Schlüsselannahmen.⁴⁰ Planungen basieren auf bestimmten Annahmen über interne und externe Entwicklungen von Einflussfaktoren der Ziele. Auf Basis dieser Prämissen werden innerhalb der BSC Zielwerte festgelegt und Ressourcen verteilt. Durch den erwähnten langen Zeitbezug und die dadurch bedingte

³⁴Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 215.

³⁵Vgl. Stelling, J. N.: Kostenmanagement und Controlling (wie Anm. 3, S. 2), S. 6; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 215.

³⁶Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 19.

³⁷Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 299.

³⁸Vgl. Schreyögg, G./Steinmann, H.: Strategische Kontrolle (wie Anm. 5, S. 56), 401 ff. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 19; Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 299; Weber, J. u. a.: Perspektiven des strategischen Controllings, hrsg. v. Reimer, M./Fiege, S., Gabler, 2009, S. 52. siehe auch: Abbildung 5.4 auf Seite 58

³⁹Vgl. Schreyögg, G./Steinmann, H.: Strategische Kontrolle (wie Anm. 5, S. 56), 402 f. Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 305.

⁴⁰Vgl. Schreyögg, G./Steinmann, H.: Strategische Kontrolle (wie Anm. 5, S. 56), 401 f. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 19.

hohe Unsicherheit von strategischen Plänen aufgrund von möglichen unerwarteten Umweltveränderungen, kann die Ursache für das Nichterreichen eines strategischen Zieles nicht eindeutig dem oder den jeweiligen Verantwortlichen zugerechnet werden. Mit Hilfe der Prämissenkontrolle werden folglich die Planungsannahmen sowie die Planungsmethoden und -instrumente hinterfragt.

- 5 Durch strategische Planung sollen Wettbewerbsvorteile generiert und im operativen Handlungsbe-
reich umgesetzt werden. Hierfür werden strategische erfolgskritische Faktoren i. S. von bestehen-
den oder zu erschließenden Potenzialen und Kompetenzen sowie Schwächen und Risiken aufge-
deckt. Für eine dauerhafte Aufrechterhaltung dieses Prozesses ist die strategische Überwachung
oder Frühaufklärung zu nutzen. Durch dieses Kontrollelement sollen somit frühzeitig Chancen und
10 Risiken in den Geschäftsfeldern und Wettbewerbskonzeptionen aufgedeckt werden. Dabei werden
mit der strategischen Überwachung diejenigen strategischen Bereiche betrachtet, welche durch die
Prämissen- und Durchführungskontrolle nicht beleuchtet werden. Sie ist dabei als ungerichtete Be-
obachtung der Unternehmensumwelt zu verstehen.⁴¹

5.2.2.2 Der strategische Kontrollprozess der Balanced Scorecard

- 15 Zu den geschilderten unterschiedlichen strategischen Kontrollarten und deren Durchführung, ist der
Literatur von Kaplan/Norton jedoch wiederum nicht viel zu entnehmen, so dass lediglich die Möglich-
keit der Interpretation besteht. Der Kontrollbegriff wird allgemein weitestgehend vermieden, um die
Rolle der BSC als Planungs-, Kommunikations- und Lerninstrument hervorzuheben.⁴²

Allerdings lässt der Gedanke des Feedback und Lernprozesses und die zugehörigen Ausführun-
20 gen von Kaplan/Norton darauf schließen, dass dieser Prozess i. S. einer Durchführungskontrolle zu
verstehen ist. Es soll dabei die gesamte Strategie fortlaufend durch den Vergleich von Ist und Soll
(Feedback) geprüft und Strategien oder deren Teile angepasst oder verworfen werden. Dies soll über
eine Rückkopplung geschehen, welche in Folge einen Lernprozess i. S. einer Feedforward-Kontrolle
bewirke. Weiterhin lässt sich darauf schließen, dass sie dem Überprüfen und Anpassen der zugrunde
25 gelegten Hypothesen den Charakter einer Prämissenkontrolle zusprechen, wobei sie diese ebenfalls
innerhalb des Feedback-Prozesses ansiedeln.⁴³

Hierzu muss jedoch angemerkt werden, dass innerhalb des BSC-Systems, neben den in den Hypo-
thesen ausgedrückten Schlüsselannahmen, wie bereits erwähnt, ebenfalls Planungsprämissen wie
z. B. prognostizierte Zielwertverläufe, unterstellte interne Unternehmensentwicklungen usw. zu hin-
30 terfragen sind. Das Beispiel der Zielwertverläufe kann demonstrativ herangezogen werden. Wurden
im Planungsprozess Zielwertverläufe falsch prognostiziert und deshalb ein Sollziel nicht erreicht,
müsse man nach Kaplan/Norton die auf das Ziel bezogenen Hypothesen, Maßnahmen, Teilstrategi-
en oder sogar die gesamte Strategie in Frage stellen. Allerdings wäre vorerst zu prüfen, ob sich die
Einflussgrößen auf welchen die Festlegung der Zielwertverläufe fußt, wie vorhergesagt entwickelt
35 haben. Weiterhin muss sich der Planungsprozess bezogen auf seine Methodik und die angewende-
ten Instrumente einer Kontrolle unterziehen. Erst wenn hierbei keine Abweichungsursachen festge-
stellt werden, sollte die zugrundeliegende Strategie oder Teilstrategie überdacht werden. Eine reine
Konzentration der Prämissenkontrolle auf die Kausalbeziehungen der Ursache-Wirkungsketten und
grundlegende strategische Annahmen erscheint deshalb unvollständig.⁴⁴

⁴¹Vgl. Schreyögg, G./Steinmann, H.: Strategische Kontrolle (wie Anm. 5, S. 56), 402 f. Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20.

⁴²Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20.

⁴³Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 21; Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 6.

⁴⁴Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 21; Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 6.

Im Zusammenhang des Überprüfens der unterstellten Hypothesen, kann ein weiterer in der Literatur zu findender Kritikpunkt aufgegriffen werden. Die von Kaplan/Norton unterstellten linearen monokausalen Ursache-Wirkungs-Beziehungen finden sich in der realen Unternehmensumwelt i. d. R. nicht wieder. Reale Wirkung zwischen Zielen ist immer wechselseitig, es existieren Rückkopplungen und Regelkreise. Dies gilt für unternehmensinterne sowie externe Faktoren und Anspruchsgruppen.⁴⁵ Die Zusammenhänge werden dabei auf Plausibilitätsniveau hergeleitet.⁴⁶ Daraus folgt, dass sie nicht als wissenschaftlich bestätigt bezeichnet werden können.⁴⁷

Um dieser Problematik zu entgehen, schlagen Kaplan/Norton Korrelations- und Regressionsanalysen zur empirischen Verifizierung bzw. Falsifizierung der Kausalbeziehungen vor (Kontrolle der Ursache-Wirkungs-Prämissen).⁴⁸ Es wird somit eine empirisch-theoretische Fundierung angestrebt.⁴⁹ Kritisch muss jedoch angemerkt werden, dass bei einer Begründung der Ursache- Wirkungsbeziehungen mit statistischen Methoden, ein eindeutig rechenbares und mathematisch nachweisbares System vorgespiegelt werden könnte, welches real nicht erreichbar ist. Zudem wird hierdurch der Komplexitätsgrad wesentlich erhöht, welches es im Modell der BSC eigentlich zu verhindern gilt. Viele Ursache- Wirkungs-Zusammenhänge innerhalb einer BSC sind zudem weder wissenschaftlich, noch mathematisch erfassbar.⁵⁰

Für den Verfasser dieser Arbeit drängt sich diesbezüglich der Gedanke an das "Storchenphänomen" auf, welches in Statistiklehrbüchern oft als Beispiel zur Problemdarstellung der Korrelationsanalyse Verwendung findet. Hiernach konnte mithilfe der Korrelationsanalyse empirisch nachgewiesen werden, dass der Geburtenrückgang in Industrieländern auf einen Rückgang der Storchenpopulation zurückzuführen ist, ergo die Kinder vom "Klapperstorch" gebracht werden. Dieses Problem von Regressions- und Korrelationsanalysen kann unterstützend anhand eines einfachen Beispiels verdeutlicht werden. Es wurden dabei verschiedene Zusammenhänge des fiktiven Beispiels Regressions- und Korrelationsanalysen unterzogen, wobei sich zwei Datensätze abgehoben haben und hier als Beispiel dienen sollen. Tabelle 5.1 zeigt die unterstellten Messgrößenergebnisse der Fehler- und Reklamationsquote.⁵¹

	Xi	Yi
Jahr	Fehlerquote	Reklamationsquote
2010	10,45%	6,68%
2011	9,83%	5,71%
2012	9,14%	5,56%
2013	8,04%	4,95%
2014	7,40%	4,47%
2015	6,50%	3,61%

Tabelle 5.1: Daten Korrelation

Die Regressions- und Korrelationsanalyse der Daten bezogen auf den Zusammenhang zwischen Fehlerquote und Reklamationsquote ergab einen hoch korrelativen Zusammenhang mit einem r^2 von 97,2 Prozent und einem Signifikanzwert von unter einem Prozent, d.h. 97,2 Prozent der Streu-

⁴⁵ anonym 6: Strategie-Umsetzung, Feb. 2011, URL: <http://www.scorecard.de/bsc-einfuehrung/umsetzung>; Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 350

⁴⁶ Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 350.

⁴⁷ Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 8; Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), S. 350; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 417.

⁴⁸ Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 246 ff. [271 ff.]stratfokOrg

⁴⁹ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 420

⁵⁰ Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20; Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 193.

⁵¹ Die Berechnung der Korrelation mittels Excel sowie die Darstellung der Regressionsgerade mit Gleichung, ist den beigefügten Dateien zu entnehmen. Die Korrelationsanalyse erfolgte dabei nach Pearson, da die Daten kardinal skaliert sind.

ung (Varianz) wurden durch die Regressionsgerade auf einem Signifikanzniveau von einem Prozent erklärt. Es existiert im fiktiven Beispiel laut Analyse also ein hochkorrelativer signifikanter (wahrscheinlicher) Zusammenhang zwischen der Fehler- und Reklamationsquote. Die Regressionsgleichung $y = 0,7198x - 0,0095$ gibt dabei an, dass eine Steigerung oder Senkung der Fehlerquote um ein Prozent, eine steigende oder sinkende Reklamationsquote um wahrscheinlich 0,7198 Prozent bewirkt. Nun könnte unterstellt werden, dass ein Anstieg der Fehlerquote zu einer höheren Reklamationsquote führt, weil verdeckte Fehler nicht erkannt werden und somit fehlerhafte Produkte die Produktion verlassen und an die Kunden ausgeliefert werden. Andererseits kann gegensätzlich unterstellt werden, dass die Fehlerquote keinen Einfluss auf die Reklamationsquote hat, weil im Unternehmen eine sehr gute Qualitätsprüfung stattfindet und so zu nahezu 100 Prozent der fehlerhaften Produkte ausgefiltert werden, so dass eine Erhöhung oder Senkung der Fehlerquote keinen Einfluss auf die Reklamationsquote hat. Eine im relativ linearen Verhältnis sinkende bzw. steigende Reklamationsquote könnte dann z. B. auf einen gleichzeitig zufällig verbesserten oder verschlechterten Transport zurückzuführen sein. Wenn dies also gleichzeitig aber zufällig geschieht, kann ein korrelativer Zusammenhang ermittelt werden, obwohl dieser real nicht gegeben ist. Hieraus wird die Problematik der Anwendung von Korrelationsanalysen deutlich. Zudem handelt es sich bei den Beispieldaten, um relativ leicht ermittelbare Kennzahlen, da sie auf quantitativen Daten basieren und zudem nur zwei Größen verglichen wurden. Bei Korrelationsanalysen von grundlegend nicht messbaren qualitativen Größen, erhöht sich der Komplexitätsgrad aufgrund von z. B. unterschiedlichen Skalenniveaus der Messgrößen und weil qualitative Größen meist von mehreren Faktoren abhängen, welche i. d. nicht alle erfasst werden können. Hierdurch werden komplexe multivariate statistische Verfahren notwendig. Die Produktqualität wird bspw. von verschiedenen Faktoren beeinflusst. Welche dabei in die BSC Eingang finden, obliegt den jeweiligen Entscheidungsträgern. So kann sich die Definition der Produktqualität über verschiedene Kennzahlen unternehmensindividuell unterscheiden. Dies kann dazu führen, dass bei einem Unternehmen eine Korrelation der Produktqualität bspw. zur Kundenzufriedenheit nachgewiesen werden kann. In einem anderen Unternehmen hingegen, kann dieser Zusammenhang aufgrund einer anderen Kombination von Messgrößen zur Produktqualität eventuell nicht erbracht werden, obwohl er real vielleicht gegeben ist.

Im BSC-Konzept soll eine ständige Anpassung der Strategien erfolgen, welches folglich zu Änderungen der BSC-Ziele, -Messgrößen und Ursache-Wirkungsbeziehungen führen kann.⁵² Dies führt jedoch eventuell dazu, dass ein Ziel innerhalb verschiedener Perioden durch unterschiedliche Messgrößen abgebildet wird, woraus sich unterschiedliche Erhebungsdaten ergeben, die folglich nicht miteinander verglichen werden können.

Statistischen Methoden können somit die unterstellten Ursache-Wirkungsbeziehungen nur bedingt nachweisen, keinesfalls aber sicher bestätigen. Dieser Behauptung schließt sich auch der Großteil der Literatur an. Deshalb sollten sie im BSC-System lediglich zur Unterstützung dienen.⁵³ Kaplan/Norton erwecken durch ihre Ausführungen jedoch den Anschein, dass statistische Methoden die Ursache-Wirkungsbeziehungen vollständig erklären würden. Sie behaupten, dass statistische Methoden, "...die Gültigkeit der kausalen Verknüpfungen in der Strategy Map nachzuweisen"⁵⁴ vermögen.

Eine andere Möglichkeit der empirischen Fundierung besteht bezogen auf die Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge nicht. Allerdings widerspricht der Vorschlag dem durch die Autoren postulierten Lernprozess und der gewollten Komplexitätsreduktion. Die innovationsfördernde Wirkung des BSC-Konzepts kann dabei ebenso verloren gehen, da Wissen über ursächliche Zusammenhänge vor-

⁵²Kaplan/Norton beziehen sich bspw. auf das Unternehmen Store 24, welches nach zwei Jahren verschiedene Teile der Strategie und somit ebenfalls Ziele und Messgrößen ändern musste.; Vgl. *Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation* (wie Anm. 20, S. 18), S. 270

⁵³Currle u. a. fordern hierzu: "Konsens vor Scheingenauigkeit"; *Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen* (wie Anm. 5, S. 14), S. 194.

⁵⁴*Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation* (wie Anm. 20, S. 18), S. 274.

getäuscht wird, an welchem im Zweifel festgehalten wird.⁵⁵ Die beiden genannten Beispiele zeigen jedoch, dass ebenfalls zufällige Korrelationen bestehen können, ohne dass ein wirklicher Zusammenhang zwischen den Größen besteht. Entscheidungen, die auf dem Nachweis von korrelativen Zusammenhängen basieren, könnten somit zu Fehlannahmen über bestimmte betriebliche Sachverhalte und damit im schlechtesten Fall zu Fehlsteuerungen führen. Das dargestellte Beispiel untermauert dies, da die Daten willkürlich gewählt sind und doch einen engen (theoretisch wahrscheinlichen) korrelativen Zusammenhang aufweisen. Dieser beruht jedoch lediglich auf dem Zufall. Zur unterstützenden Verdeutlichung kann das genannte Storchphenomen herangezogen werden.

In der Literatur wird als Lösungsansatz auf das PIMS-Programm (Profit Impact of Market Strategies)⁵⁶ und die Ergebnisse der Erfolgsfaktorenrechnung verwiesen.⁵⁷

Mit der Hilfe von Erkenntnissen aus dem PIMS-Programm kann auf langjährige empirische Studien zurückgegriffen werden. Somit kann bereits bestehendes und empirisch-theoretisch fundiertes Wissen angewendet werden. Hierbei überwiegen die Vorteile aufgrund einer Komplexitätsreduktion den Nachteil der Vergangenheitsbezogenheit von PIMS-Daten.⁵⁸

Weiterhin ist die fast ausschließliche Konzentration auf Feedback-Kontrollen (Durchführungskontrollen) als problematisch zu bewerten, da dies die Gefahr birgt, dass eine eventuell erfolgsversprechende Strategie aufgrund der Nichterfüllung der "hochgesteckten Ziele" verworfen wird, obwohl nur ein Korrigieren der Planung indiziert wäre. Dieses Vorgehen blockiert zudem den von Kaplan/Norton gewünschten Lernprozess, aufgrund einer einseitigen Ursachenanalyse.⁵⁹ Hierzu nehmen Weber/Schäffer Bezug auf das Dilemma der Kontrolle⁶⁰ und bezeichnen es in "Anlehnung an die Literatur" als das "Dilemma der Balanced Scorecard".⁶¹

Daraus folgt, dass der von Kaplan/Norton publizierte Lernprozess ohne den Einbezug einer Prämissenkontrolle nicht möglich ist. Strategische Kontrolle erfordert zusätzlich eine Selbstreflexion der Planungsträger in Form einer Prämissenkontrolle. Eine ausschließliche Konzentration auf Durchführungskontrollen widerspricht somit der genannten Problematik des "Dilemmas der strategischen Kontrolle", da ohne Prämissenkontrolle kein Lerneffekt erzielt werden kann, weil das strategische Kontrollsystem so unvollständig ist.⁶²

Ferner kann durch eine zu häufige Adaption der Strategien die von Kaplan/Norton postulierte motivierende Wirkung des Konzepts verloren gehen und damit die Akzeptanz der Mitarbeiter und Führungskräfte zur BSC untergraben werden.⁶³

⁵⁵Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20.

⁵⁶"Die Forschungsmethode wurde Anfang der 60er Jahre bei General Electric Co. entwickelt. Unter der Leitung von S. Schoeffler so sollten strategische Erfolgsdeterminanten identifiziert werden, die mit der Rentabilität der Unternehmensbereiche positiv oder negativ korrelieren. Seit 1975 wird das Projekt durch das Strategic Planning Institute (SPI) betreut. 1986 betrug die Zahl der teilnehmenden Unternehmen 300."; Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 5.

⁵⁷Vgl. bspw. Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 5; Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 22 f. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 421.

⁵⁸Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 22; Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 421.

⁵⁹Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 22.

⁶⁰Das Dilemma entsteht durch gegensätzliche Zielsetzungen der Kontrolle. Auf der einen Seite sollen Kontrollen Abweichungen identifizieren und die Plansicherung gewährleisten (Durchführungskontrolle). Dies setzt eine Identifikation der Beteiligten mit den Planinhalten voraus. Dementgegen steht jedoch die Tatsache, dass die der Planung zugrunde liegenden Prämissen falsch sein können, welches eine Planrevision nach sich ziehen kann (Prämissenkontrolle). Die Möglichkeit von Planrevisionen muss also in Erwägung gezogen und von den Mitarbeitern akzeptiert werden. Hieraus entsteht jedoch das Dilemma, weil somit wiederum die Planinhalte in Frage gestellt werden können.

⁶¹Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 21.

⁶²Vgl. dazu auch Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 5 Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20.

⁶³Vgl. Abschnitt 5.2.1.1 zur Problematik einer Konzentration auf die Strategieimplementierung mit der Folge, dass "falsche Strategien" erst im Nachhinein, durch über Kontrollen ermittelte Abweichungen festgestellt und durch Gegensteuerungsmaßnahmen behoben werden können; Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 20

Um diesen Mangel zu beheben, wird von Weber/Schäffer vorgeschlagen ergänzende Messgrößen in die BSC einzubeziehen, welche die Planungsannahmen abbilden und deren Gültigkeit, genau wie die Planerfüllung selbst, fortlaufend zu kontrollieren ist. Spezifische Beispiele erläutern sie jedoch nicht.⁶⁴

- 5 Neben der Begrenzung der Prämissenkontrolle auf die Hypothesen wird zudem die nicht explizit berücksichtigte strategische Überwachung und Frühaufklärung bemängelt. Ansätze zur Lösung dieser Problematik werden im Abschnitt 5.2.3.2 zur Verknüpfung der BSC mit dem Risikomanagement erläutert.

Zusammenfassend kann bezogen auf den Kontrollaspekt festgehalten werden, dass die BSC ein
10 Kontrollinstrument darstellt, auch wenn dies nicht durch die Autoren betont wird. Wie erwähnt, wird durch Kaplan/Norton die Kommunikationsfunktion in den Vordergrund gestellt, wodurch die Kontrollfunktion teilweise stark in den Hintergrund rückt. Die Funktion der BSC als Kommunikationsmedium soll nicht infrage gestellt werden, da dies ein wesentliches Merkmal des Konzeptes darstellt. Allerdings müssen alle Elemente der strategischen Kontrolle genutzt werden, um das von den Autoren
15 gewünschte umfassende Managementsystem zu erhalten und einen Lerneffekt auszulösen. Dabei muss man sich in Teilen deutlich über die Ausführungen von Kaplan/Norton hinausgehend mit dem strategischen Kontrollaspekt auseinander setzen.⁶⁵

5.2.3 Steuerung mit der Balanced Scorecard

Zweck von Planung und Kontrolle ist die zielgerichtete Steuerung der betrieblichen Prozesse. Im
20 BSC-System werden hierfür Zielwerte festgelegt und eindeutige Verantwortungen vergeben. Die Abbildung der einzelnen Ziele erfolgt über Kennzahlen. Nehmen Kennzahlen und Kennzahlensysteme eine Zielfunktion ein, dienen sie Steuerungszwecken.⁶⁶ Die BSC ist somit als Steuerungsinstrument zu verstehen. Die Verknüpfung von Strategien mit operativen Steuerungsgrößen soll dabei eine strategiefokussierten und -konsistenten operativen Steuerung ermöglichen.⁶⁷

25 Die Steuerung kann hierbei grundsätzlich auf zwei Wegen geschehen. Steuerung kann zum einen inputbezogen und zukunftsorientiert (Vorsteuerung) und zum anderen outputbezogen und vergangenheitsbezogen (Nach- oder Gegensteuerung) erfolgen. Die Vorsteuerung zielt dabei auf die Prognose eventueller Störgrößen, um vor deren Eintritt geeignete Maßnahmen einzuleiten und so die gesetzten Ziele zu erreichen. Die Nachsteuerung hingegen, greift erst nach Ergebniserhalt.⁶⁸ Planung
30 kann somit als inputbezogenen Vorsteuerung verstanden werden, da in die Planung i. d. R. Erwartungen über eventuelle Störgrößen einbezogen werden. Folglich liefert die Planung und Budgetierung durch die Festlegung von Planzielen und die Vergabe von Budgets zu ihrer Erreichung auf bestimmten Planungsprämissen beruhende Vorsteuerungsgrößen. Da jedoch im Ausführungsprozess ebenfalls unerwartete Störgrößen auftreten und die der Planung zugrunde gelegten Prämissen
35 falsch sein können, weichen die erreichten Istwerte eventuell von den gewünschten Planwerten ab. Dies bedingt wiederum Nachsteuerungsmaßnahmen, um die Ziele dennoch zu erreichen. Um solche Abweichungen jedoch zu ermitteln sind Kontrollen notwendig.

Die Steuerungsimpulse innerhalb des BSC-Systems liefern somit Kennzahlen. Sie werden mit den strategischen Zielen verknüpft und mit Zielwerten ausgestattet und haben damit einen Vorgabecharakter für die ausführenden Mitarbeiter. Diese sollen die notwendigen Anstrengungen unternehmen,
40

⁶⁴Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 21; Vgl. der gleichen Meinung Bachem, B./Becker, D.: BSC-Die Illusion des Machbaren? (Wie Anm. 74, S. 42), S. 6

⁶⁵Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 21.

⁶⁶Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 395.

⁶⁷Vgl. Currie, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 290.

⁶⁸Vgl. Olfert, K./Pitschult, H.: Kompakt-Training Unternehmensführung (wie Anm. 28, S. 10), S. 54.

um die gesetzten Ziele zu erreichen. Die Messgrößen informieren dabei mittels festgelegter Schwellenwerte über den Entwicklungsstand der strategischen Ziele und die positive oder negative Wirkung der strategischen Maßnahmen. Zeichnen sich bei der Analyse der Messgrößen Abweichungen ab, dienen diese Informationen somit der Gegensteuerung, um wieder auf den angestrebten strategischen Kurs zu gelangen.⁶⁹ Dabei stelle die BSC ein interaktives Steuerungssystem dar, welches sich auf die wenigen Messgrößen konzentriert, um überagende Leistung zu erzielen. Hierdurch soll die Aufmerksamkeit der einzelnen Mitarbeiter gebündelt werden und die Kommunikation innerhalb der BSC angetrieben werden⁷⁰

Um jedoch auf eventuelle Abweichungen zu reagieren, ist ein flexibles und reaktionsfähiges Steuerungssystem notwendig. Als zentrales operatives Steuerungsinstrument nennen Kaplan/Norton die Budgetierung. Die Kombination der BSC mit der Budgetierung ist dabei notwendig, da die strategischen Maßnahmen mit den nötigen finanziellen, personellen und sachlichen Mitteln ausgestattet werden müssen, damit die zielgerichtete Steuerung mit der BSC erfolgen kann. Werden innerhalb der BSC durch die Messgrößen Abweichungen identifiziert, muss darauf entsprechend und flexibel durch entsprechende Maßnahmen reagiert werden.⁷¹

Deswegen ist das traditionelle Budgetierungssystem um eine strategische Budgetierung zu erweitern und möglichst variabel zu gestalten. Dabei sollten alle strategischen Maßnahmen mit den notwendigen Ressourcen ausgestattet werden und nicht nur durch übrig gebliebene "Reste" aus dem operativen Budget gestützt werden.⁷²

Kaplan/Norton fordern hierzu ein reaktionsschnelles Feedback-System zu integrieren und eine Verknüpfung der Strategie mit der Budgetierung, wobei diese an die Bedingungen der rasanten Umfeldveränderungen des Informationszeitalters anzupassen ist. Weiterhin konstatieren sie, wie bereits erwähnt, dass die Strategie im BSC-Modell als kontinuierlicher Entwicklungsprozess zu verstehen ist.⁷³ Es wird ein sogenanntes "Step-Down-Verfahren" vorgeschlagen, welches von 3-5-Jahresplänen über 2-3-Jahrespläne zum Jahresbudget und damit in den operativen Aktionsbereich führen soll. Weiterhin werden rollierende Vorhersagen angesprochen, welche in die jährliche Budgetierung zu integrieren sind.⁷⁴

Wie das strategische Budget jedoch konkret gestaltet werden soll, um diesen Ansprüchen zu genügen, bleibt weitgehend offen. Es wird im Gegenteil die operative Budgetierung hervorgehoben, indem vorgeschlagen wird diese prozessorientiert zu gestalten und hierzu eine relativ umfangreiche Beschreibung erfolgt.⁷⁵ Deshalb sollen folgend zwei Budgetierungs-Ansätze angerissen werden, welche die traditionelle Budgetierung bei der Verwendung des Konzepts eventuell ablösen oder ergänzen könnten.

5.2.3.1 Ansätze für eventuell BSC-geeignete Budgetierungssysteme

Budgets sind i. d. R. fixe Vorgaben für ein Jahr, wodurch eine unterjährige Reaktion auf Störeinflüsse erschwert wird. Korrekturen können so lediglich in der Folgeperiode erfolgen. Da das BSC-Konzept jedoch strategische Zielsetzungen in den Vordergrund stellt, wobei aufgrund der durch den langen Planungshorizont bedingten Unsicherheit bspw. eine analytische und präzise Kostenplanung nicht immer möglich ist, sind an das Modell der BSC angepasste Budgetierungsverfahren gefordert. Diese sollten eine bessere Reaktionsfähigkeit der Ressourcenallokation ermöglichen, um auf geänderte

⁶⁹Vgl. Kapitel 4

⁷⁰Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 307 f.

⁷¹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 216 ff. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 248 ff.

⁷²Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), 245 f.

⁷³Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 249.

⁷⁴Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 256.

Umweltbedingungen zeitnah zu reagieren. Auch hier sollten die Budgetziele nur in absoluten Ausnahmefällen nach oben angepasst werden, jedoch sollte eine variable auch unterjährige Umverteilung der Ressourcen möglich sein. Bezogen auf die strategischen Maßnahmen und Projekte einer BSC, kann es bspw. notwendig werden ineffiziente strategische Maßnahmen auch unterjährig zu eliminieren oder zurück zu stellen. Maßnahmen hingegen, die maßgeblich zur Erreichung der Ziele beitragen, müssen eventuell mit zusätzlichen Ressourcen ausgestattet werden. Das Eliminieren bestimmter Maßnahmen erfordert dabei vielleicht neue bzw. Aktionen, die aufgrund der Priorisierung erst in Folgeperioden berücksichtigt würden in die BSC aufzunehmen und mit entsprechenden Mitteln auszustatten, da die Zielerreichung nur durch ein bestimmtes Set an Maßnahmen möglich ist.

Eine unterjährige und von der Planung und Budgetierung im traditionellen Sinn losgelöste Ressourcenallokation wäre bspw. denkbar, wenn man den Ansatz des Beyond Budgeting⁷⁵ heran zieht, d.h. stark vereinfacht, keine Planung im traditionellen Sinn und keine fixen Budgets sondern eine direkte Zuteilung nach Notwendigkeit.⁷⁶ Hierbei sollen die Ressourcen an die Stellen fließen, an denen sie benötigt werden. Basis hierfür ist eine rollierende Prognose i. S. eines Forecasts.⁷⁷, welche die Strategie kontinuierlich prüft und an die herrschenden Umweltbedingungen anpasst.⁷⁸ Weiterhin wird durch das Beyond Budgeting eine Dezentralisierung der Entscheidungskompetenz und -verantwortung bezogen auf die Mittelverwendung und zuteilung gefordert, wodurch marktähnliche Steuerungsverhältnisse geschaffen werden sollen. Den Platz der herkömmlichen Kennzahlen nehmen hierbei interne und externe Benchmarkvergleiche ein. Hierbei kommt der Überprüfung und Prognose von Prämissen und Randbedingungen eine besondere Bedeutung zu.⁷⁹ Küpper bezieht sich hierzu auf Fraser/Hope, welche die BSC für die Anwendung des, auf sie zurück gehenden, Beyond Budgeting als geeignet ansehen.⁸⁰ Diese Ansicht teilen auch Friedtag/Schmidt.⁸¹ Da die BSC jedoch selbst ein zielorientiertes Steuerungs- und Koordinationssystem darstellt, sieht Küpper die BSC eher als Alternative zum Beyond Budgeting, welches jedoch nicht ausschließe Komponenten beider Systeme zu verbinden.⁸² Folglich könnten beide Steuerungssysteme miteinander verknüpft werden.

Eine weitere Möglichkeit die Budgetierung flexibler zu gestalten, wäre eine rollierende Planung und Budgetierung mittels Rolling Forecast.⁸³ Die rollierende Planung soll zu einer Entfeinerung des traditionellen Planungsprozesses sowie einer Flexibilisierung der Planung und damit einer verbesserten Steuerung führen. Da hierzu verschiedene Ansätze existieren, soll folgend ein mögliches Beispiel erläutert werden. Zum Beispiel könnte auf einem Forcast begründet eine Globalplanung und -budgetierung für 12 Monate erfolgen. Diese ist Basis für z. B. eine quartalsweise Feinplanung, d. h. jedes Quartal wird separat detailgeplant. Am Ende des Quartals wird die Prognose auf ihre Ak-

⁷⁵ ausführliche Beschreibung des Ansatzes in bspw. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), 383 ff.

⁷⁶ Eine Auseinandersetzung mit Problemstellen der traditionellen Budgetierung und einer Gegenüberstellung zum Beyond Budgetingansatz erfolgt bspw. in: Pfläging, N.: Beyond Budgeting, Better Budgeting, Haufe, München 2003

⁷⁷ Abgrenzung des Begriffes bei Rollierender Planung

⁷⁸ Kaplan/Norton nennen ebenfalls rollierende Vorhersagen (Forecasts), wobei das Beyond Budgeting einen Ansatz zur Anwendung darstellen kann. "eine Studie identifizierte verschiedene europäische Unternehmen[...] die offensichtlich ohne Budgets steuern." Zudem lassen auch die Literaturangaben darauf schließen, dass Kaplan/Norton hierbei auf das Beyond Budgeting zielen.; Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 255

⁷⁹ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 386.

⁸⁰ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 387.

⁸¹ Vgl. Friedtag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 311.

⁸² Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 387.

⁸³ Kaplan/Norton erwähnen ebenfalls die Möglichkeit rollierende Prognosen auf das BSC-System anzuwenden.; Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 245. In der Literatur lassen sich inkonsistente Differenzierungen der beiden Begriffe rollierende Planung und Rolling Forecast finden. Teilweise werden sie sogar gleichgestellt. Allerdings sind nach Ansicht des Verfassers beide Begriffe zu differenzieren. Innerhalb dieser Arbeit werden die Begriffe folgendermaßen verwendet. Forecasts stellen lediglich eine Vorausschau dar und unterscheiden sich von der Planung darin, dass sie sich durch ein höheres Aggregationslevel auszeichnen und keine Entscheidung beinhalten. Rollierende Planung hingegen basiert auf Daten der vorangegangenen Periode mit niedrigem Aggregationsgrad und zukünftigen Erwartungen aus dem Forcast. Zudem ist die Planung durch Entscheidungen für ein bestimmtes Vorgehen aus verschiedenen Alternativen gekennzeichnet. Somit würde ein Rolling Forecast als Ausblick über die Umweltentwicklung, die Informationen für rollierende Pläne (Entscheidung aufgrund der Informationen) liefern.

tualität geprüft. Basierend auf den Informationen des vorangegangenen Quartals und den neuen Erkenntnisse aus dem Forecast erfolgt dann die Detailplanung für das Folgequartal sowie eine an die neuen Bedingungen angepasste Grobplanung um ein weiteres Quartal im Voraus. Die Planung und Budgetierung wird somit zukunftsorientierter gestaltet und erfolgt geschäftsjahresübergreifend.

- 5 Die genannten Ansätze würden, im Vergleich zur eher starren Vorgehensweise der Budgetfortschreibung, eine reaktionsfähigere Anpassung der Budgetierung an geänderte Umweltbedingungen ermöglichen. Hierdurch würde eine gute Steuerungsmöglichkeit bezogen auf Abweichungen von der strategischen Zielsetzung gewährleistet. So könnte der erwähnten unterjährigen Anpassung bezogen auf die Eliminierung und Neuaufnahmen von Maßnahmen entsprochen werden. Weiterhin würde
- 10 hierdurch eine vom Einjahreszyklus unabhängige Steuerung ermöglicht. Ein weiterer Vorteil gegenüber traditionellen Budgetierungsverfahren ist, dass die strategischen Aktionen ständig nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überprüft, ggf. angepasst und so Unternehmens- und Umfeldänderungen stärker berücksichtigt werden könnten. Dies entspricht dem von Kaplan/Norton empfohlenen Prinzip des "strategischen Lernens", da so ein ständiges Anpassen der Strategie an geänderte Um-
- 15 weltbedingungen gewährleistet wäre.

Neben der Strategieimplementierung und -umsetzung und damit der zielgerichteten strategischen Unternehmensteuerung mithilfe der BSC, bietet es sich an die BSC neben der Verzahnung mit der Budgetierung ebenfalls mit weiteren Steuerungssystemen zu verbinden bzw. andere Management- und Steuerungsaspekte in die BSC zu integrieren. Beispielsweise könnte die BSC um Risikoaspek-

20 te erweitert werden. Auch eine Integration der BSC in das Wert- und/oder eine Verzahnung mit dem Qualitätsmanagement ist denkbar und wird von der Literatur vorgeschlagen. Hierdurch kann von Synergieeffekten zwischen den verschiedenen Systemen profitiert werden. Die 3 Vorschläge sollen folgend kurz erläutert werden.

5.2.3.2 Verknüpfung mit dem Risikomanagement

- 25 Gerade bezogen auf das Risikomanagement bemängelt die Literatur häufig eine im Grundmodell ungenügende Risikobetrachtung.⁸⁴ Dabei kommt gerade der Risikosteuerung aufgrund aktueller deutscher Gesetze eine entscheidende Rolle zu. Bezogen auf Aktiengesellschaften ist hierfür speziell der 1998 laut KontrAG neu definierte § 91 Abs. 2 AktG zu nennen.⁸⁵

Zur Verbindung des Risikomanagements (RM) mit dem BSC-Konzept gibt es dabei grundsätzlich

30 zwei Möglichkeiten. Das BSC-Modell kann auf der einen Seite um Risikoaspekte erweitert werden. Auf der anderen Seite besteht die Möglichkeit das System mit bereits bestehendem RM-System zu verzahnen. Für die Integration des RM in die BSC-Konzeption existieren verschiedene Modifikationsansätze, welche das Grundsystem mehr oder weniger stark verändern. Sie reichen von der Zuordnung von Risikomessgrößen zu den einzelnen Perspektiven, die Ergänzung um eine Risikoperspektive bis zu stärkeren Modifikationen des Konzepts mit eigenen Chancen- und Risiko-Scorecards.

35 Die vier dominantesten Konzeptionen werden folgend kurz angerissen. Dies sind:

- Die BSC^{Plus}
- Die BSC mit eigener Risikoperspektive
- Balanced Chance- and Risk-Card und
- 40 • Die erfolgsfaktorenbasierte BSC:

⁸⁴siehe auch: zur im Grundkonzept nicht explizit vorgesehenen strategischen Überwachung in Abschnitt 5.2.2.2

⁸⁵Der Vorstand hat hiernach geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.

Bei der BSC^{Plus} werden die klassischen Perspektiven um die wichtigsten Chancen und Risiken ergänzt.⁸⁶ Das Konzept geht auf Weber/Weißberger/Liekweg zurück und behandelt Chancen und Risiken gleich. Für die Chancen- und Risiken-Messgrößen werden bestimmte Grenzwerte festgelegt, bei deren Über- oder Unterschreitung entsprechende Maßnahmen eingeleitet werden. Ein Vorteil dieses Konzepts ist dabei die Nähe zur eigentlichen Systematik des BSC-Konzepts. Als Nachteil erweist sich jedoch, dass nur den Perspektiven eindeutig zuordenbare Chancen und Risiken berücksichtigt werden.⁸⁷

Verschieden Ansätze erweitern das Konzept um eine Risikoperspektive. Die Literatur spricht die Entwicklung dieses Konzepts jedoch häufig Meyer/Köhle zu. In dieser Perspektive werden alle ermittelten Chancen und Risiken abgebildet. Von Vorteil ist hierbei der ausgewogene und zusammengefasste Gesamtüberblick über die Chancen und Risiken in einer eigenen Perspektive. Zudem zeichnet sich dieser Ansatz durch einen geringen Mehraufwand gegenüber der Grundkonzeption aus. Allerdings durchbreche er den intuitiven Rahmen des BSC-Konzepts.⁸⁸

Die Balanced Chance- and Risk-Card nach Reichmann/Form sieht jeweils eine eigenständige Scorecard für Chancen und Risiken vor und bedeutet deshalb eine stärkere Abweichung vom Grundkonzept. Zudem werden die klassischen Perspektiven durch die unternehmenswertorientierten strategischen Erfolgs- und Risikofaktoren Kunden, Produkt, Leistungserstellung und Personal ersetzt. Wie bei der Grundkonzeption von Kaplan/Norton werden dabei sachlogische Beziehungen hergestellt. Ausgangspunkt dieses Ansatzes ist der Unternehmenswert. Als Hauptfinanzkennzahlen werden deshalb Größen wie der EVA (Economic Value Added)⁸⁹ oder DCF (Discounted Cash Flow) herangezogen.⁹⁰ Von Vorteil ist hierbei eine umfassende Betrachtung der Chancen und Risiken und deren Verknüpfung mit dem strategischen Zielsystem. Allerdings wird bei diesem Konzept der Aufwand durch die getrennte Betrachtung von Chancen und Risiken gegenüber der Grundstruktur verdoppelt.

Gleiches gilt für die erfolgsfaktorenbasierte BSC nach Wurl/Mayer. Bei dieser Modifikation werden für jeden strategischen Erfolgsfaktor separate Scorecards entwickelt. Innerhalb der Erfolgsfaktoren-BSC's werden die Kenngrößen in Kernergebnismessgrößen (oberer Teil) und Frühindikatoren (unterer Teil) aufgespalten. Ferner wird zwischen konstitutiven und aktionsabhängigen Risiken unterschieden. Konstitutive Risiken lassen sich auf alle Unternehmen beziehen, wohingegen aktionsorientierte Risiken unternehmensindividuelle operative und strategische Risiken darstellen, die aus der Unternehmenstätigkeit entstehen. Für die Frühindikatoren werden bestimmte Messkriterien festgelegt und gruppiert. Ferner werden die spezifischen Risiken der Erfolgsfaktoren ermittelt, dokumentiert und dann den Erfolgsfaktoren zugeordnet. Die Elemente der erfolgsfaktorenbasierten BSC werden zudem entgegen dem Grundmodell über mathematische Beziehungen verknüpft.⁹¹ Auch hier werden die Chancen und Risiken umfassend erfasst. Dies jedoch wird durch einen hohen Komplexitätsgrad erkauft. Zudem spiegelt das Konzept ein eindeutig rechenbares System vor, ein Ideal welches bezogen auf strategische Größen nicht erreichbar ist.

Currle u. a. empfehlen ein direktes Zuordnen der Risikokennzahlen zum jeweiligen strategischen Ziel i. S. der BSC^{Plus}, da sich dies in der Praxis als effizient erwiesen hätte und die Zuordnung allein zu den Perspektiven nicht ausreiche. Durch dieses Vorgehen werde eine direkte Wirkungsbeziehung

⁸⁶Vgl. ausführlich in Weber/Weißberger/Liekweg: Risk Tracking and Reporting, Wiley, 1999, 31 ff. Auf die Verwendung dieser Modifikation wird durch Weber/Schäffer, bezugnehmend auf eine ungenügende Risikobetrachtung im Grundmodell der BSC ebenfalls hingewiesen.; Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 67

⁸⁷Vgl. Wurl, H.-J./Mayer, J.H.: Balanced Scorecard und industrielles Risikomanagement, in: Klingebiel, N. (Hrsg.): Performance Measurement & Balanced Scorecard, Vahlen, München 2001, S. 179–213, hier S. 204.

⁸⁸Vgl. Wurl, H.-J./Mayer, J.H.: Balanced Scorecard und industrielles Risikomanagement (wie Anm. 87), S. 204; hierauf bezogen Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 371

⁸⁹siehe dazu: Abschnitt 5.2.3.3

⁹⁰Vgl. Reichmann, T.: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, in: Freidank, C.-Chr/Mayer, E. (Hrsg.): Controllingkonzepte, 6. Aufl., Vahlen, München 2001, S. 5–31, hier S. 26.

⁹¹Vgl. ausführlich in Wurl, H.-J./Mayer, J.H.: Balanced Scorecard und industrielles Risikomanagement (wie Anm. 87), 179 ff.

der Risiken auf die strategischen Ziele hergestellt.⁹² Hierbei schlagen sie vor die Risikoermittlung in den Entwicklungsprozess einzubeziehen. Zur Unternehmensstrategie soll dazu simultan eine Risikostrategie entwickelt werden. Neben den strategischen Zielen sollen direkt beeinflussende Risiken ermittelt werden, welche dann ebenfalls in der Strategy Map Berücksichtigung finden sollen. Die

5 Messgrößen und Risikoindikatoren werden im nächsten Schritt ermittelt, woraufhin Zielwerte und für die Risiken Grenzwerte festgelegt werden. Die Ermittlung der strategischen Aktionen beschränkt sich dann nicht nur auf die Erreichung der strategischen Ziele, sondern ebenfalls auf das Ermitteln von Risikogegensteuerungsmaßnahmen und Notfallplänen. Abschließen erfolgt eine Ergänzung des Berichtswesens um Risikoaspekte.⁹³

- 10 Alle genannten Ansätze führen somit zu einer mehr oder weniger starken Berücksichtigung der strategischen Überwachung und greifen somit an der dazu genannten Kritik in Abschnitt 5.2.2.2.

5.2.3.3 Verknüpfung mit dem Wertmanagement

Da durch die 2006 eingeführte Basel-II-Richtlinie das Wert- und Risikomanagement an Bedeutung gewonnen hat, werden Bankenratings zunehmend auch für kleine und mittelständische Unternehmen

15 wichtig. Diese erreichen nur durch eine Verbesserung der Informationsqualität und ein überschaubares Risiko für die Kapitalgeber eine gesicherte und günstige Mittelbeschaffung.⁹⁴ Wertsteigerung und Risikosicherheit für ein gutes Bankenrating, stellen also für investitionsintensive Strategien, wichtige Aspekte dar, um eventuell notwendige Fremdmittel mit günstigen Konditionen zu sichern. Grundle-

20 gend ist das Konzept der BSC als wertorientiertes Steuerungssystem konzipiert, welches schon aus der Vorlage der Strategy Map mit dem Hauptziel der Steigerung des Shareholder Value ersichtlich wird.⁹⁵ Allerdings ist das System bezüglich der finanziellen Messgrößen offen, weswegen ebenfalls traditionelle gewinnorientierte Messgrößen verwendet werden können. Schon in "Balanced Score-

25 card" weisen Kaplan/Norton darauf hin, dass Unternehmen jedoch dazu übergehen unternehmenswertorientierte Finanzgrößen in die Finanzperspektive in die BSC aufzunehmen. Sie nennen dabei u. a. wertorientierte Cashflow-Größen und den EVA.⁹⁶ Currle u. a. sehen in der BSC ebenfalls ein Instrument, welches das Wertmanagement integrieren kann. Dabei helfe die BSC die Frage nach der Beeinflussung der drei wesentlichen Werthebel

- Steigerung von Umsatz und Profitabilität
- Effizienz des Kapitaleinsatzes und Erhöhung der Kapitalumschlagsgeschwindigkeit sowie
- 30 • Realisierung von profitablen Wachstum durch Ausweitung der Investitionen

zu beantworten.⁹⁷

Bei der wertorientierten Ausrichtung der BSC, nehmen Unternehmenswertgrößen den wie der EVA oder der DCF den Platz der traditionellen Gewinngrößen in Form von Rentabilitäten wie dem ROI ein.

- 35 Mit dem EVA wird dabei die Rendite des investierten Kapitals unter Berücksichtigung der Kapitalkosten nach Marktwerten mit der Mindestrenditeerwartung der Kapitalgeber verglichen. Hierbei wird die eigentliche Ergebnissrechnung um handels- und steuerrechtlich Verzerrungen bereinigt (adjustiert). Die Gewinngröße NOPLAT (Net Operating Profit Less Adjust Taxes) soll dabei alle sonstigen

⁹²Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 370 f.

⁹³Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 373 ff. Dabei wird grundlegend dem in Kapitel 4 beschriebenen Vorgehen der Implementierung unter Einbezug des Risikoaspektes gefolgt, weswegen keine detaillierte Beschreibung der einzelnen Schritte erfolgt.

⁹⁴Vgl. Klingebiel, N.: Externe Berichterstattung via Balanced Scorecard, in: Controller Magazin, 25. Jg., 2000, S. 175–179, hier S. 175; Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 350.

⁹⁵siehe Abbildung 4.9 auf Seite 36

⁹⁶Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Balanced Scorecard (wie Anm. 1, S. 1), 24 und 42.

⁹⁷Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 356.

Aufwendungen zuzüglich der Kapitalkosten übersteigen (Wertsteigerung) oder mindestens decken (Werterhaltung).⁹⁸

Der DCF ist eine Ein- und Auszahlungsstrom-orientierte Größe, welche den Zeitwert des Geldes berücksichtigt, indem das Ergebnis auf den Ermittlungszeitpunkt abgezinst (diskontiert) wird. Dabei wird davon ausgegangen, dass investiertes Kapital bei einer Anlage verzinst und somit in Zukunft einen Mehrwert erfahren würde. Hierbei wird als Zinssatz die Mindestrenditeerwartung der Kapitalgeber angesetzt. Die Mindestrendite wird dabei aus dem Marktzinssatz zuzüglich einer Risikoprämie und ggf. einer Inflationsausgleichs- und Liquiditätsverzichtsprämie gebildet.⁹⁹

Die konkreten Berechnungen sollen jedoch nicht erläutert werden, da hierzu unterschiedliche Berechnungsmethoden für die jeweilige Unternehmenswertgröße existieren. Zudem würde hierdurch der Rahmen der Arbeit durchbrochen.

5.2.3.4 Verknüpfung mit dem Qualitätsmanagement

Eine weitere Tendenz bezogen auf die Verzahnung der BSC mit anderen Steuerungssystemen, ist die Verbindung des Modells mit dem Qualitätsmanagement. Beispiele hierfür sind BSC-Konzepte, welche Qualitätsnormen, wie DIN EN ISO (International Standard Organisation) 9000 ff. einbeziehen oder mit dem EFQM-Modell (European Foundation for Quality Management) verzahnt werden.¹⁰⁰ Kaplan/Norton räumen ebenfalls eine Verknüpfung mit dem Qualitätsmanagement ein. Hiernach stimmt die BSC mit den TQM (Total Quality Management) Grundsätzen überein. Die Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität, Reaktionsfähigkeit und Effizienz finden sich hiernach in im ablauforientierten Teil (Prozessperspektive) der BSC wider.¹⁰¹

Die BSC und das EFQM-Modell sind beides multidimensionale Managementsystem, wobei der Eindruck entstehen kann, dass es sich hierbei um konkurrierende Steuerungskonzepte handelt.¹⁰² Grundsätzlich setzen jedoch beide Systeme unterschiedliche Schwerpunkte zur Performanceverbesserung von Unternehmen. Beim EFQM-Modell liegt der Schwerpunkt auf dem umfassenden Qualitätsmanagement. Die BSC setzt den Schwerpunkt anders. Hierbei werden zwar ebenfalls Qualitätsaspekte einbezogen, allerdings liegt ihr Schwerpunkt auf der Kommunikation und Durchsetzung von Strategien. Currle u.a. stellen beide Systeme und ihrer Kernschwerpunkte in einem Netzdiagramm gegenüber, wobei sich zeigt, dass sich beide Systeme komplementär ergänzen.¹⁰³ auch Dies wird durch Friedag/Schmidt untermauert. Sie konstatieren ebenfalls, dass sich Synergien zwischen beiden Systemen bilden lassen.¹⁰⁴ Ferner würden Unternehmen mit umfassenden Kenntnissen bzgl. Qualitätsmanagement leichter Zugang zum BSC-Modell finden.¹⁰⁵

⁹⁸Vgl. Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.: Strategisches Controlling (wie Anm. 1, S. 4), 269 f. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 353 f. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 280.

⁹⁹Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 351 f.

¹⁰⁰Vgl. hierzu bspw.: Jannsen, J.: Balanced Scorecard (wie Anm. 33, S. 31), Scheibeler, A. A. W.: Balanced Scorecard in KMU, 3. Aufl., Springer, Heidelberg 2003, Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), 359 ff.

¹⁰¹Vgl. Kaplan, R. S./Norton, D. P.: Die strategiefokussierte Organisation (wie Anm. 20, S. 18), S. 331.

¹⁰²Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 360.

¹⁰³Vgl. Currle, M. u. a.: Balanced Scorecard umsetzen (wie Anm. 5, S. 14), S. 361.

¹⁰⁴Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 98.

¹⁰⁵Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 98.

5.2.4 Die Balanced Scorecard als Informationsinstrument

Kennzahlen und Kennzahlensysteme erfüllen folglich Abschnitt 2.3.2.2 eine Abbildungs- und Informationsfunktion. Dabei sollen mittels Kennzahlen betriebliche Sachverhalte verdichtet abgebildet werden.

- 5 Die Funktion der BSC als Informations- und Kommunikationsmedium ist dabei eine wesentliche Stärke der BSC.¹⁰⁶ Anders als andere Kennzahlensysteme, wird durch das BSC-Konzept eine einfache und intuitive Darstellung gefordert. Dies geschieht bspw. mittels Strategy Maps und einfachen Darstellungsformen, wie der Ampel oder Pfeildarstellung. Weiterhin wird sich auf wesentliche strategische Ziele und Messgrößen konzentriert. Die durch das BSC-Berichtssystem bereitgestellten und in
- 10 Messgrößen ausgedrückten Informationen dienen als Informationsmedium über die Entwicklung der strategischen Ziele und Maßnahmen und als Basis für Planungs- und Kontrollaufgaben.¹⁰⁷

Die Funktion der BSC zur Informationsbereitstellung ist also schon deshalb unstrittig, da die Informationsversorgung eine Grundfunktion von Kennzahlen und Kennzahlensystemen darstellt, durch welche die Funktionen als Planungs-, Steuerungs-, und Kontrollinstrumente erst ermöglicht werden.¹⁰⁸

- 15 Ferner wurde innerhalb dieser Arbeit mehrfach erwähnt, dass Kaplan/Norton den Schwerpunkt der BSC bei der Kommunikations- und Lernfunktion des Konzeptes setzen, welches somit ebenfalls die Informationsversorgungsfunktion bedingt. Deshalb sollen hierzu keine weiteren Ausführungen folgen.

¹⁰⁶Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 16 f.

¹⁰⁷Vgl. Kapitel 4

¹⁰⁸Vgl. Abschnitt 2.3.2.2

6 Zusammenfassung und Fazit

6.1 Zusammenfassende Diskussion

Ein Ziel dieser Arbeit war die umfassende Darstellung des BSC-Konzeptes. Diese erfolgte indem der Implementierungsprozess einer BSC am Horváth & Partners Modell erläutert wurde. Dabei wurden mögliche Ergebnisse einzelner Entwicklungsschritte sowie Elemente des Systems mithilfe eines selbst erstellten fiktiven Beispiels veranschaulicht. Hierbei fiel auf, dass sich der Begriff und Gegenstand einer BSC schwer eingrenzen lässt, da das Modell in verschiedenen Quellen teilweise sehr unterschiedlich dargestellt wird. Deshalb war es bei der theoretischen Bearbeitung anfangs teilweise schwierig Zusammenhänge zu erfassen. In der Studie von Horváth & Partners werden bspw. vier Typen unterschieden.¹ Auch der Ansatz nach Friedag/Schmidt weicht stark vom Grundkonzept ab. Weiterhin existieren verschiedene andere konzeptionelle Modifikationen, von denen einige innerhalb der Arbeit angerissen wurden, welche ebenfalls stark von der Grundsystematik abweichen, jedoch in der Literatur ebenfalls unter dem Begriff Balanced Scorecard geführt werden. Die Frage, was genau als Balanced Scorecard verstanden werden kann, bleibt somit offen. Folglich stellt die hohe Offenheit des Modells aufgrund der Möglichkeit der unternehmensindividuellen Gestaltung auf der einen Seite einen großen Vorteil dar. Auf der anderen Seite kann dies für Unternehmen, die das Konzept einführen wollen, zu Verwirrungen und bei einer Mischung verschiedener Ansätze zudem zu unvorhersehbaren Problemen führen.² Ein weiteres persönliches Problem war, dass es schwierig war eine strikte Differenzierung in Leistungstreiber (Frühindikatoren) und Ergebniskennzahlen (Spätindikatoren) vorzunehmen, da Ergebnismessgrößen ebenfalls Frühindikatoren darstellen können.

Um einen indirekten Praxisbezug herzustellen, wurde neben der Arbeit auf Basis des fiktiven Beispiels eine BSC in Teilen in MS-Excel konstruiert. Für diese Lösung spricht, dass selbst mit dieser einfachen Softwarelösung und der Verwendung verschiedener Formeln sowie Makros,³ ein hohes Maß an Automatisierung und Standardisierung realisierbar war. Eine schwellenwertabhängige Ampel- oder Pfeildarstellung war dabei bspw. relativ leicht umzusetzen. Weiterhin können die Messgrößen über Diagramme leicht visualisiert werden. Ein Vorteil von Officeprogrammen ist außerdem, dass sie in den meisten Unternehmen bereits vorhanden und somit keine Investitionen für eine spezielle BSC-Softwarelösung notwendig sind, womit auch kleine Unternehmen prinzipiell die Möglichkeit erhalten das BSC-Modell einzuführen. Ferner ist MS-Excel ein geläufiges Programm und es dürften in der heutigen Zeit bei den meisten Mitarbeitern eines Unternehmens zumindest Grundkenntnisse im Umgang damit gegeben sein, welches eine gemeinsame Gestaltung des Systems erleichtert. Dies könnte außerdem den Zugang und die Akzeptanz der Mitarbeiter zur BSC fördern, was bei einer speziellen neuen und unbekannten Softwarelösung eventuell nicht der Fall wäre. Zudem kann die BSC so absolut individuell, basierend auf den Anforderungen des jeweiligen Unternehmens erstellt werden. Diesen Vorteil sprechen Friedag/Schmidt MS-Excel ebenfalls zu. und bemängeln bezogen

¹ *anonym 1*: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht (wie Anm. 25, S. 21), S. 13.

² Vgl. dazu auch Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 13.

³ "Unter einem Makro versteht man ein Programm, das eine fest vorgegebene Folge von Befehlen, Aktionen oder Tastaturocodes enthält. Alle Anweisungen des Makros werden automatisch ausgeführt, wenn das Makro entweder mit Hilfe eines Tastenschlüssels oder mit Hilfe eines Menünamens aufgerufen wird. Makros werden z. B. in der Tabellenkalkulation, in der Textverarbeitung und in Datenbanken eingesetzt, um die Arbeit dadurch zu erleichtern und zu beschleunigen."; *anonym 5*: Definition Makro, März 2011, URL: <http://www.vnr.de/glossar/makro/>

auf BSC-Softwarelösungen, dass diese das Modell häufig in ein Zwangsjacke zwingen. Ihrer Ansicht nach existiere keine geeignete Software zur Abbildung der Prozesse innerhalb des BSC-Systems, weswegen sie das Verwenden von Standardsoftware zur individuellen Erstellung der BSC-Berichte empfehlen.⁴ Beispielsweise könnte jede Abteilung die eigene Scorecard und Strategy Map nach einer Unternehmensvorlage erstellen und auf die strategischen Ziele des Unternehmens gerichtet, an die Bedingungen der Abteilung oder des Bereiches anpassen.⁵

Gegen diese Lösung spricht jedoch ab einer bestimmten Komplexität des Geschäftsmodells und somit der Kaskadierungstiefe, dass selbst mit einfachen und dabei fiktiven Annahmen, welche mit realen Unternehmensbedingungen nicht zu vergleichen sind, ein relativ hohes Maß an Kompliziertheit erreicht wurde. Deshalb liegt die Vermutung nahe, dass die Umsetzung einer BSC in der Praxis wesentlich komplexer ist, als dies durch die Literatur teilweise vorgespiegelt wird. Im Beispiel wurden lediglich einfache Berichts-BSC's als Jahresbericht für fünf Jahre und Monatsbericht für 12 Monate auf Gesamtunternehmensbasis mit insgesamt 16 Kennzahlen erstellt. Die fiktiven Maßnahmen und Projekte wurden hierbei nicht einbezogen. Diese müssten jedoch in der Praxis ebenfalls in die BSC Eingang finden oder mit eigenen Scorecards ausgestattet werden. Weiterhin sollen mit dem BSC-Konzept im Idealfall die Mitarbeiter der gesamten betreffenden Organisation oder Geschäftseinheit erreicht werden, weswegen ein Herunterbrechen auf nachgelagerte Bereiche eventuell notwendig wird und somit Abteilungen und Bereiche in eigenen BSC's abgebildet werden müssten. Zu denken wäre hierbei an Beschaffungs-, Vertriebs-, Produktions-BSC's usw., welches die Komplexität zusätzlich erhöhen würde. Bedenkt man hierbei die erwähnte in der Praxis vorherrschende wesentlich höhere Komplexität, wird dieser Kritikpunkt umso entscheidender. Innerhalb der BSC wird die Strategie fortlaufend angepasst, es können Messgrößen wegfallen und neue hinzukommen. Weiterhin werden die Aktionen ergänzt, sind abgeschlossen bzw. werden aufgrund von Ineffizienz eliminiert. Dies würde allerdings Änderungen und Anpassungen bedeuten, welche in komplexen Unternehmensstrukturen mit einer hohen Anzahl BSC's eventuell nur schwer umsetzbar sind. Dies birgt in Folge die Gefahr, dass die Strategie- und BSC-Weiterentwicklung blockiert wird, da notwendige Änderungen aufgrund der genannten Probleme eventuell nicht vorgenommen werden. In solchen Fällen ist wahrscheinlich eine Spezialsoftware die bessere Wahl, da sich der Aufwand in Form von hohen Anschaffungskosten, durch den größeren Nutzen aufgrund einer flexiblen unternehmensweiten und reaktionsschnellen Anpassungsfähigkeit des Systems relativiert.

Wie den genannten Problemen in Unternehmen begegnet wird, kann auf Basis des selbsterstellten Beispiels nicht geklärt werden, da hierzu die Vergleichsbasis fehlt. Überraschend ist allerdings, dass die Lösung mittels Officeprogrammen in der Praxis häufig auch von größeren Unternehmen genutzt zu werden scheint. Nach der Studie zur BSC von Horváth & Partners gaben 42 Prozent der befragten Unternehmen (n=57) an mit MS-Excel-basierenden Lösungen zu arbeiten. Dieses Ergebnis wird weiterhin von den Autoren gestützt, indem sie auf Praxiserfahrungen hinweisen, welche sich mit dem Ergebnis decken sollen. Die hohe Verwendung von Excel-basierenden Lösungen lässt folglich darauf schließen, dass die BSC-IT-Lösungen noch immer keine befriedigenden Ergebnisse liefern, welches wiederum für eine einfache Umsetzung und individuelle Erstellung mit einfachen Mitteln spricht. In diesem Zusammenhang kann ebenfalls erwähnt werden, dass eine Spezialsoftware in einem bestimmten Rahmen eventuell flexibler anpassbar ist. Da sie jedoch meist auf die Bedürfnisse verschiedener Unternehmen zugeschnitten ist, kann hierdurch der individuelle Charakter einer BSC verloren gehen. Zudem soll ein BSC-Projekt nicht zu einem IT-Projekt verkommen. Die IT soll die Implementierung und Nutzung einer BSC unterstützen, nicht jedoch deren Hauptinhalt darstellen.⁶

⁴Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 103.

⁵Friedag/Schmidt verweisen hierzu auf ein Beispielunternehmen, in welchem im Jahr 2000 mit mehr als 300 Scorecards auf verschiedenen Ebenen gearbeitet wurde. Dabei empfehlen sie weiter, die Erstellung auf Basis einer BSC-Vorlage an die jeweiligen Abteilungsverantwortlichen zu delegieren.; Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 106.

⁶Vgl. Friedag, H./Schmidt, W.: My Balanced Scorecard (wie Anm. 19, S. 18), S. 106.

Somit kann den Ausführungen von Kaplan/Norton und anderen Autoren zur Erstellung einer BSC auch mit einfacher Standardsoftware zugestimmt werden. Die Wahl für eine spezielle Lösung hängt dabei von den Gegebenheiten und Präferenzen im jeweiligen Unternehmen ab.

Ergänzend muss hierzu allerdings angemerkt werden, dass bei der Erstellung des Beispiels fast ausschließlich auf weiterführende Literatur zurückgegriffen wurde. Nach Ansicht des Verfassers ist eine Implementierung in ein Unternehmen ausschließlich nach den Angaben von Kaplan/Norton nur schwer möglich. Der Leser erhält dabei lediglich einen Grobüberblick über das Konzept und seine Funktionen sowie verschiedene mehr oder weniger hilfreiche Empfehlungen auf Basis von zahlreichen Praxisbeispielen. Dies ist auch die am häufigsten genannte Kritik in der Fachliteratur zur Thematik. Konkrete Ausgestaltungsvorschläge werden durch Kaplan/Norton entweder nicht gegeben oder nur vage angerissen. Dem kann aus Sicht des Verfassers uneingeschränkt zugestimmt werden.⁷ Weiterführende Literatur ist dabei meist praxisorientierter. Ferner wird deutlicher auf prinzipielle Probleme des strategischen Managements und Controllings sowie auf mögliche Umsetzungsprobleme hingewiesen und es werden für einzelne Problemstellungen mögliche Lösungsvorschläge aufgezeigt. Kaplan/Norton täuschen teilweise vor, die BSC könne grundlegenden Probleme des strategischen Controllings lösen.⁸

Daneben wurde das Konzept nach den Angaben von Kaplan/Norton als Controllingsystem dargestellt und kritisch unter den funktionellen Controllingaspekten Planung, Steuerung und Kontrolle sowie Informationsversorgung beleuchtet. Zur Einordnung der BSC in das Führungssystem wurde Abbildung 5.1 auf Seite 55 zugrundegelegt und unterstellt, dass die BSC ein zentrales Koordinations- und Steuerungselement innerhalb des Führungssystems darstellt. Hierzu können folgende Aussagen getroffen werden.

- Die BSC lässt sich, wie in Abbildung 5.4 auf Seite 58 dargestellt, in den strategischen und operativen Planungs-, Realisations-, und Kontrollkreislauf integrieren, dient hierbei der Koordination von Planung, Realisation und Kontrolle der strategischen Ziele und unterstützt somit strategieorientierte Steuerungsaufgaben.
- Die Verknüpfung mit dem Entlohnungs- und Vergütungssystem sowie der Verbindung mit Lern- und Entwicklungsaspekten i. S. von bspw. Personalentwicklungsmaßnahmen stellt die Verbindung des Konzepts zur Personalführung her.⁹
- Durch die mit der BSC i. d. R. bedingten strukturelle Änderungen wird das Führungsteilsystem der Organisation berührt. (Beispielsweise aufbauorganisatorisch durch die Zusammenfassung der strategischen und operativen Planung in eine Abteilung oder Änderungen in der Ablauforganisation verschiedener Prozesse)
- Die BSC stellt im Kern ein Kennzahlensystem dar, welches der Informationsbereitstellung hauptsächlich interner Adressaten dient, womit die Verbindung zum Informations- und Berichtssystem hergestellt ist.

Allerdings zeigten sich bei der Bearbeitung des Themas hinsichtlich der Erfüllung der einzelnen Funktionen konzeptionelle Schwachstellen. Die wesentlichen sollen nochmals zusammengefasst werden. Die strategische Planungskomponente wird im BSC-Modell stark betont.¹⁰ Jedoch wird sie im Grundmodell auf die Strategieimplementierung und -umsetzung beschränkt. Die Kernaufgabe des strategischen Controlling ist es Strategien zu entwickeln, zu konkretisieren und umsetzen. Hierzu gehört

⁷Weber/Schäffer hierzu: "Angesichts zahlreicher undifferenziert normativen Gestaltungsempfehlungen ("one size fits all" und einer - für Management Bestseller nicht untypischen - Offenheit von Kaplan/Norton, steht der Anwender vor grundlegenden Gestaltungsfragen [...]; Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 108

⁸Weber/Schäffer zu dieser Problematik: "[...]sind Strategien leicht erfassbar, sind es schon keine mehr, sondern operatives Geschäft"; Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 9

⁹Vgl. dazu auch Küpper/Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 422.

¹⁰Vgl. dazu auch Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 423.

jedoch ebenfalls das Entwickeln von Gesamtunternehmensstrategien sowie Vision und Mission. Beide Aspekte sind im Konzept nach Kaplan/Norton nicht vorgesehen. Zudem liegen vollständig ausgearbeitete Strategien in der Praxis i. d. R. nicht vor. Weiterhin wird der strategische Kontrollaspekt durch Kaplan/Norton nur implizit dargestellt und fast ausschließlich auf die Durchführungskontrolle beschränkt. Hieraus folgt eine zu geringe Berücksichtigung der strategischen Prämissenkontrolle und Frühaufklärung, weswegen bspw. Risikoaspekte in den Hintergrund rücken und aufgrund der einseitigen Ursachenanalyse die Gefahr einer unnötigen und zu häufigen Adaption der Strategie erfolgt. Dies kann bzgl. der BSC in Folge zu Akzeptanzproblemen bei Führungskräften und Mitarbeitern führen. Ebenfalls schwierig ist ein, durch Kaplan/Norton gewünschter, empirisch theoretisch fundierter Nachweis über Korrelationanalysen und andere statistische Methoden, als Kontrolle der Ursache-Wirkungsketten, zu erreichen.

Zusammenfassend kann jedoch festgehalten werden, dass die BSC als Controllingsystem ein umfangreiches Kommunikations und Koordinationsinstrument für das Controlling bildet. Folglich kann der in Abbildung 5.1 auf Seite 55 unterstellten Eingliederung der BSC in das Führungssystem entsprochen werden, da mit dem BSC-Konzept alle zugrundegelegten Subsysteme des Führungssystems berührt werden. Dies kann durch eine Aussage von Küpper untermauert werden. Hiernach stellt die BSC ein übergreifendes Controllingsystem dar.¹¹ Übergreifende Controllinginstrumente berühren dabei Aspekte verschiedener Führungsteilsysteme. Sie stellen somit originäre und charakteristische Controllinginstrumente dar, welche den Kern des Controllings treffen. Durch sie wird eine umfassende Koordination und damit Steuerung von Unternehmungen erreicht.¹² Die Bestimmung und Vorgabe von Zielen bildet dabei innerhalb des BSC-Modells das zentrale Koordinations und Steuerungsinstrument,¹³ Auch der Großteil der Literatur ist sich einig, dass die BSC grundsätzlich als Management- und damit ebenfalls als Controllingsystem genutzt werden kann. Allerdings wird diese Möglichkeit in der Praxis scheinbar eher selten genutzt, da sie eher als Kennzahlensystem zur Verbesserung der finanziellen Performance verwendet wird und die Ausgestaltung zu einem übergreifenden Management- und Controllingsystem nur selten erfolgt.¹⁴

¹¹ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 422.

¹² Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 40.

¹³ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 422.

¹⁴ Vgl. Speckbacher, G./Bischof, J.: Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem (wie Anm. 27, S. 21), S. 805; darauf bezugnehmend Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 423

6.2 Fazit

Abschließend kann somit festgehalten, dass die erste der anfangs dieser Arbeit aufgeworfenen Fragen mit einem "Ja" beantwortet werden kann. Die Erstellung einer BSC in MS-Excel ist somit möglich, was für den Praxisnutzen des Konzepts spricht. Damit ist der Zugang zur BSC auch für kleinere Unternehmen möglich. Zudem zeigen die Studie von Horváth & Partner und die Ausführungen von Friedtag/Schmidt sowie andere Literatur, dass die Lösung einer mittels Officemitteln erstellten BSC in der Praxis breite Verwendung findet.

Die zweite zu Beginn aufgeworfene Frage kann jedoch nur eingeschränkt bejaht werden, da die Grundkonzeption als strategisches Management- und Controllingsystem bzgl. strategischer Planung und vor allem strategischer Kontrolle Defizite aufweist. Dies kann zu verschiedenen, innerhalb dieser Arbeit angesprochenen Problemen führen. Allerdings lassen die Autoren die individuelle Erstellung des Systems zu, denn die BSC soll keine "Zwangsjacke" sein. Folglich kann den genannten Kritikpunkten durch individuelle Lösungen und den in der Literatur zahlreich zu findenden Modifikationen und Lösungsvorschlägen entgegnet werden. Hiervon wurden ebenfalls einige im Rahmen der Arbeit aufgezeigt.

Setzt man sich folglich über die Ausführungen von Kaplan/Norton hinweg, was teilweise unumgänglich erscheint, erhält man mit der BSC ein umfassende Controllingsystems zur nachhaltigen strategieorientierten Unternehmenssteuerung, welches sich zudem auch mit einfachen Mitteln umsetzen lässt. Das BSC-Modell stellt dabei keine Innovation dar und folgt den grundlegenden Prinzipien des strategischen Controllings. Ebenso existieren andere Modelle, welche neben quantitativen und monetären Größen, qualitative Aspekte berücksichtigen.¹⁵ Die einzige Innovation am BSC-Modell ist jedoch umso entscheidender, nämlich die Abbildung des Geschäftsmodells über die Perspektiven. Hierdurch gelingt es erstmals, die Strategie strukturiert über die einzelnen Perspektiven unter Einbezug verschiedener Interessengruppen (Stakeholder) zu operationalisieren.¹⁶ Die konzeptionell eingebundenen enge Verknüpfung der beiden Planungsebenen und die Abbildung des Geschäftsmodells über die Perspektiven sind somit die größten Stärken des Konzepts. Zudem besitzt das Modell eine intuitiv leicht nachvollziehbare und zugängliche, wenn auch eher pragmatische, Struktur und zwingt ferner, aufgrund des starken Einbezuges wichtiger immaterieller Vermögenswerte dazu, die Sichtweise sachlich und zeitlich für "verschiedene Dimensionen" zu öffnen.¹⁷ Durch diese und weitere Vorzüge ist sie gegenüber vergleichbaren Konzeptionen oft der "überlegene Ansatz".¹⁸

"Böse Zungen" behaupten, die BSC sei nur eine Management-Modewelle. Allerdings setzt sich das System seit nunmehr ca 15 Jahren durch. Durch die hohe Offenheit der Gestaltungsmöglichkeit und der Berücksichtigung nichtmonetärer Aspekte, eignet es sich sowohl zur Steuerung von gewinnorientierten Unternehmen als auch für NPO. Ferner ist sie zu anderen Steuerungssystemen komplementär einsetzbar und ist für die Integration weiterer Managementaspekte offen. Auch ohne das oft kritisierte empirische Fundament, scheint sich das Modell in der Praxis zu bewähren. Letztendlich zählt dabei der Nutzen für das jeweilige anwendende Unternehmen unter realen Bedingungen und nicht der theoretisch empirische Nachweis. Die Balanced Scorecard trifft dabei scheinbar noch immer den "Nerv der Zeit" und scheint somit ein den heutigen Anforderungen des "Informationszeitalters" entsprechendes Management- und Controllingsystem zu sein.¹⁹

¹⁵Weber/Schäffer nennen hierzu das in Frankreich dominierenden Tableaux de Bord, die Hoshin Planung und andere Modelle, welche ebenfalls nichtmonetäre Werte einbeziehen.; Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), 5 und 51 ff.

¹⁶Vgl. bspw.: Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 54; Speckbacher, G./Bischof, J.: Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem (wie Anm. 27, S. 21), S. 805. siehe auch: Abbildung 5.4 auf Seite 58

¹⁷Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling (wie Anm. 10, S. 6), S. 423

¹⁸Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 54.

¹⁹Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling (wie Anm. 8, S. 16), S. 108.

Literaturverzeichnis

- anonym 1*: Balanced-Scorecard-Studie 2008 Ergebnisbericht, hrsg. v. *Horváth & Partners*, 2008.
- anonym 2*: Mittelstandsstudie 2004/2005: "Finanzierung, Controlling und Bilanzierung", hrsg. v. *FAS AG*, 2005.
- Bachem, B./Becker, D.*: BSC-Die Illusion des Machbaren?, in: Vorabdruck: Controlling-Berater, 7, 2001, S. 1–10.
- Baum, H.-G./Coenenberg, G./Günther, Th.*: Strategisches Controlling, 3. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2003.
- Bergmann, M.*: Balanced Scorecard in Non-Profit-Organisationen, Einsatzmöglichkeiten und Anpassungserfordernisse, in: Controlling, 4-5, 2004, S. 229–236.
- Currle, M. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. *Horváth & Partners*, 4. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2007.
- Ehrmann, H.*: Kompakt-Training Balanced Scorecard, hrsg. v. *Olfert, K.*, 4. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2003.
- Fink, A. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. *Partners, Horváth &*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2000.
- Fink, A. u. a.*: Balanced Scorecard umsetzen, hrsg. v. *Horváth & Partners*, 2. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2001.
- Friedag, H./Schmidt, W.*: My Balanced Scorecard, 3. Aufl., Haufe, Freiburg 2004.
- Horváth, P.*: Controlling, Vahlen, München 1979.
- Horváth, P./P.Gaiser/Vogelsang, P.*: Strategische Unternehmensplanung-Strategische Unternehmensführung, in: Hrsg. v. *Hahn, D./Taylor, B.*, 9. erweiterte Aufl., Springer, Heidelberg 2006, Kap. Quo vadis Balanced Scorecard? Implementierungsverfahren und Anregungen zur Weiterentwicklung. S. 151–174.
- Hungenberg, H.*: Strategisches Management in Unternehmen, 5. Aufl., Gabler, Wiesbaden 2004.
- Hungenberg, H./Wulf, T.*: Mangelnde Akzeptanz der Planung im Unternehmen, hrsg. v. *Hahn, D./Hungenberg, H.* (3), 2003.
- Jannsen, J.*: Balanced Scorecard (Band 14), DGQ, Frankfurt 2004.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Balanced Scorecard, hrsg. v. *Horváth, P.*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1997.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P.*: Die strategiefokussierte Organisation, hrsg. v. *Horvath, P./Kralj, D.*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2001.
- Klingebiel, N.*: Externe Berichterstattung via Balanced Scorecard, in: Controller Magazin, 25. Jg., 2000, S. 175–179.
- Küpper, H.-U.*: Controlling, 5. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2008.
- Kreikebaum, H.*: strategische Unternehmensplanung, 6. Auflage, Kohlhammer, Stuttgart 1997.
- Olfert, K./Pitschult, H.*: Kompakt-Training Unternehmensführung, hrsg. v. *Olfert*, 4. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2007.
- Pflägl, N.*: Beyond Budgeting, Better Budgeting, Haufe, München 2003.
- Pollmann, R./Rühm, P.*: Controllingberichte professionell gestalten, Haufe, München 2007.
- Preißler, P. R.*: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Oldenbourg, München 2008.

- Reichmann, T.*: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, in: *Freidank, C.-Chr/Mayer, E.* (Hrsg.): Controllingkonzepte, 6. Aufl., Vahlen, München 2001, S. 5–31.
- Scheibeler, A. A. W.*: Balanced Scorecard in KMU, 3. Aufl., Springer, Heidelberg 2003.
- Schmeisser, W./Claussen, L.*: Controlling und Berliner Balanced Scorecard Ansatz, Oldenbourg, München 2009.
- Schröder, E. F.*: Modernes Unternehmens-Controlling, 8. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen 2003.
- Schreyögg, G./Steinmann, H.*: Strategische Kontrolle, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 37. Jg., 1985, S. 391–410.
- Speckbacher, G./Bischof, J.*: Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem, in: Die Betriebswirtschaft 60 (2000), S. 795–810.
- Stelling, J. N.*: Kostenmanagement und Controlling, 2. Aufl., Oldenbourg, München 2005.
- Vollmuth, H. J.*: Controlling Instrumente von A-Z, 7. erweiterte Aufl., Haufe, München 2008.
- Weber/Weißenberger/Liekweg*: Risk Tracking and Reporting, Wiley, 1999.
- Weber, J./Schäffer, U.*: Balanced Scorecard & Controlling, 2. Aufl., Gabler, Wiesbaden 2000.
- Weber, J. u. a.*: Perspektiven des strategischen Controllings, hrsg. v. *Reimer, M./Fiege, S.*, Gabler, 2009.
- Welge, M. K. u. a.*: Praxis des strategischen Managements, hrsg. v. *Welge, M. K./Al-Laham, A./Kajüter, P.*, Gabler, Wiesbaden 2000.
- Wild, J.*: Grundlagen der Unternehmensplanung, Rowohlt, Reinbek 1974.
- Wurl, H.-J./Mayer, J.H.*: Balanced Scorecard und industrielles Risikomanagement, in: *Klingebiel, N.* (Hrsg.): Performance Measurement & Balanced Scorecard, Vahlen, München 2001, S. 179–213.

Internetquellen

anonym 3: Shareholder Value, Feb. 2011, URL: <http://boersenlexikon.faz.net/sharehol.htm>.

anonym 4: Anteile kleiner und mittlerer Unternehmen an ausgewählten Merkmalen 2007, Statistisches Bundesamt Deutschland, Feb. 2011, URL: http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/KMUMittelstand/Tabellen/Content75/Insgesamt__CIK.psml.

anonym 5: Definition Makro, März 2011, URL: <http://www.vnr.de/glossar/makro/>.

anonym 6: Strategie-Umsetzung, Feb. 2011, URL: <http://www.scorecard.de/bsc-einfuehrung/umsetzung>.

unbekann 7: Produktstandardisierung, Feb. 2011, URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/produktstandardisierung.html>.

Anhang

Compact Disk:

- Diplomarbeit im pdf-Format
- Dokumentation der einzelnen Implementierungsschritte des fiktiven Beispiels am Horváth & Partner-Modells
- in Teilen mittels MS-Excel erstelltes BSC-Konzept auf Basis des fiktiven Beispiels
- Beispiel der Korrelationsanalyse

Eigenständigkeitserklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder dem Inhalt nach aus fremden Arbeiten entnommen sind, einschließlich bildlicher Darstellungen oder dergleichen, sind als solche kenntlich gemacht.

Mittweida, den

Thomas Sprafke